

Wirtschaftliche Notwendigkeit und geschichtliche Entwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
eingereicht an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität
Regensburg

Vorgelegt von Claus Koss, Regensburg

Berichterstatter: Prof. Dr. Rainer Gömmel
Prof. Dr. Hans-Jürgen Becker, Juristische Fakultät

Tag der Disputation: 17. Juni 2002

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	i
Inhaltsverzeichnis	iii
Abkürzungsverzeichnis	vii
Problemstellung	1
Teil 1 Stiftung und Rechnungswesen	3
1. Die Stiftung und ihre Erscheinungsformen	3
2. Das Rechnungswesen als Oberbegriff	14
Teil 2 Normen der Rechnungslegung	22
1. Die Entwicklung von Rechtsnormen	22
2. Normen der Rechnungslegung	42
3. Zusammenfassung und Ausblick	82
Teil 3 Die Rechnungslegung der Stiftung	85
1. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen	85
2. Der Jahresabschluss als Rechnungslegung der Stiftung	97
3. Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Rechnungslegung der Stiftung	138
4. Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes	159
Schlussbetrachtung	167
Anhang A Landes-Stiftungsgesetze	169
Anhang B Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer	173
Anhang C Stiftungsgesetze der Evangelischen Landeskirchen	176
Anhang D Gliederung der Bilanz einer Stiftung	183
Anhang E Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung einer Stiftung	184
Anhang F Gliederung der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung	185
Anhang G Gliederung der Vermögensrechnung	188
Normen und Gesetzesmaterialien	189

Literaturverzeichnis	192
Lebenslauf	205

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	i
Inhaltsverzeichnis	iii
Abkürzungsverzeichnis	vii
Problemstellung	1
Teil 1 Stiftung und Rechnungswesen	3
1. Die Stiftung und ihre Erscheinungsformen	3
1.1 Kennzeichen einer Stiftung	3
1.1.1 Verselbständigtes Vermögen	3
1.1.2 Organe der Stiftung	4
1.1.3 Stiftungsaufsicht	5
1.2 Erscheinungsformen	5
1.3 Aufgaben der Organe der Stiftung	8
1.3.1 Vermögenserhaltung	8
1.3.2 Zweckentsprechende Mittelverwendung	12
1.3.3 Zielkonflikt	13
2. Das Rechnungswesen als Oberbegriff	14
2.1 Abgrenzung Buchführung - Rechnungslegung	14
2.2 Methoden der Rechnungslegung	14
2.2.1 Die Kameralrechnung	16
2.2.2 Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	17
2.2.3 Die kaufmännische Rechnungslegung	18
2.2.4 Zwischenergebnis	20
Teil 2 Normen der Rechnungslegung	22
1. Die Entwicklung von Rechtsnormen	22
1.1 Antike	22
1.2 Mittelalter und beginnende Neuzeit	24
1.3 Allgemeines Preußisches Landrecht	27
1.4 Reichsdeputationshauptschluss	27
1.5 Anfang des 19. Jahrhunderts	28
1.6 Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch und Bürgerliches Gesetzbuch	29
1.7 Die Landes-Stiftungsgesetze	29
1.8 Weimarer Republik	30
1.9 Die Zeit des Nationalsozialismus	31
1.10 Nachkriegszeit	31
1.11 Die Reformdiskussion um den 44. Deutschen Juristentag	33
1.12 Interministerielle Arbeitsgruppe 1974 bis 1977	34
1.13 Das Bilanzrichtliniengesetz und Folgegesetze	34
1.14 Die Gesetzentwürfe Ende der 90er Jahre	36

1.14.1	Gesetzentwurf der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	36
1.14.2	Gesetzentwurf der F.D.P.-Bundestagsfraktion	37
1.14.3	Entschließung der CDU/CSU-Bundestagsfraktion	38
1.14.4	Gesetzesantrag des Landes Hessen und Erfahrungsbericht der Stiftungsreferenten der Länder 1999	38
1.14.5	Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000	39
1.14.6	Gesetzentwurf der F.D.P.-Bundestagsfraktion von 2001	39
1.14.7	Bund/Länder-Arbeitsgruppe „Reform des Stiftungsprivatrechts“	40
1.14.8	Zwischenergebnis	41
1.15	Die Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	41
1.16	Zusammenfassung	42
2.	Normen der Rechnungslegung	42
2.1	Rechtsquellen	42
2.2	Zivilrecht	44
2.2.1	Allgemeine Rechenschaftspflicht	44
2.2.2	Rechenschaftspflicht aufgrund der Organstellung	44
2.2.3	Rechenschaftspflicht nach § 259 Abs. 1 und § 260 Abs. 1 BGB	45
2.2.4	Gesetzentwürfe von 1997 und 1999	50
2.3	Handelsgesetzbuch	51
2.3.1	Anwendungsbereich	51
2.3.2	Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften	52
2.3.3	Umfang der Rechnungslegungspflicht	54
2.4	Publizitätsgesetz	58
2.5	Zwischenergebnis	59
2.6	Steuerrecht	59
2.6.1	Einteilung der Stiftungen	59
2.6.2	Stiftungen mit Rechnungslegungspflichten außerhalb des Steuerrechts	60
2.6.3	Stiftungen ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaft	62
2.6.4	Gemeinnützige Stiftungen	63
2.6.5	Weitere Aufzeichnungspflichten	64
2.6.6	Würdigung der steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften	65
2.7	Zwischenergebnis	65
2.8	Haushaltsrecht	66
2.9	Sondervorschriften	68
2.10	Kirchenrecht	68
2.11	Landesrecht	70
2.11.1	Überblick	70
2.11.2	Der Begriff „Jahres[ab]rechnung“	71
2.12	Stiftungssatzung	73

2.13	<i>Codes of Practice</i> und ähnliche Selbstverpflichtungen	74
2.14	Normen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer	76
2.14.1	Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer	76
2.14.2	Bedeutung der Verlautbarungen des IDW	77
2.14.3	Überblick über die Verlautbarung	79
3.	Zusammenfassung und Ausblick	82
Teil 3	Die Rechnungslegung der Stiftung	85
1.	Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen	85
1.1	Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung	85
1.2	Methodenwahl	91
1.3	Abgrenzung der Begriffe Ansatz, Ausweis und Bewertung	92
1.4	Methodenübergreifenden Fragestellungen	93
1.4.1	Beginn der Rechnungslegungspflicht	93
1.4.2	Ende der Rechnungslegungspflicht	94
1.4.3	Rechnungsjahr	94
1.4.4	Angabe Vorjahreszahlen	95
1.4.5	Publizität und Offenlegung.	95
1.4.6	Aufbewahrungspflicht	96
2.	Der Jahresabschluss als Rechnungslegung der Stiftung	97
2.1	Ansatzfragen	97
2.1.1	Gebot der Vollständigkeit	97
2.1.2	Stiftungsspezifischer Posten	98
2.1.3	Rücklagenbildung	105
2.2	Ausweisfragen	110
2.2.1	Gliederungsschema des HGB	110
2.2.2	Stiftungsspezifische Positionen	111
2.3	Bewertungsfragen	112
2.3.1	Bewertungskonzeptionen	112
2.3.2	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	115
2.3.3	Abschreibungen	117
2.3.4	Zuschreibungen	121
2.3.5	Stille Reserven und Admassierungsverbot	122
2.3.6	Sonderfragen	123
2.3.7	Bewertung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden	127
2.4	Anhang	131
2.5	Lagebericht	133
2.5.1	Aufstellungspflicht	133
2.5.2	Inhalte	134
2.6	Konzernrechnungslegung	136
2.6.1	Die Stiftung als Konzernobergesellschaft	136
2.6.2	„Stiftungskonzerne“	137
2.6.3	Die Stiftung als Konzernunternehmen	137
3.	Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Rechnungslegung der Stiftung	138

3.1	Konzeption	138
3.1.1	Geschäftsvorfälle als Ein- und Auszahlungen	138
3.1.2	Rechnungslegungsinstrumente	139
3.1.3	Zulässigkeit	139
3.2	Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	140
3.2.1	Buchungspflichtige Geschäftsvorfälle	140
3.2.2	Gliederung	141
3.2.3	Einzelfragen	147
3.3	Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung	150
3.4	Die Vermögensrechnung	151
3.4.1	Pflicht zur Aufstellung	151
3.4.2	Ansatz	152
3.4.3	Ausweis	154
3.4.4	Bewertung	157
3.5	Würdigung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	158
4.	Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes	159
4.1	Konzeption	159
4.1.1	Ziel des Berichtes	159
4.1.2	Pflicht zur Aufstellung	160
4.1.3	Abgrenzung zu Anhang und Lagebericht	161
4.2	Gestaltung	162
4.2.1	Gliederung	162
4.2.2	Inhalte	162
	Schlussbetrachtung	167
	Anhang A Landes-Stiftungsgesetze	169
	Anhang B Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer	173
	Anhang C Stiftungsgesetze der Evangelischen Landeskirchen	176
	Anhang D Gliederung der Bilanz einer Stiftung	183
	Anhang E Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung einer Stiftung	184
	Anhang F Gliederung der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung	185
	Anhang G Gliederung der Vermögensrechnung	188
	Normen und Gesetzesmaterialien	189
	Literaturverzeichnis	192
	Lebenslauf	205

Abkürzungsverzeichnis

a.E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlaß zur Abgabenordnung
ABl.	Amtsblatt
AG	Amtsgericht, Aktiengesellschaft
AGBGBHmbg	Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch Hamburg
AktG	Aktiengesetz
allgA	allgemeine[r] Ansicht
Alt.	Alternative(n)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung (AO 1977)
Arg. ex	<i>Argumentum ex</i>
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	<i>Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichtes in Zivilsachen</i> , Entscheidungssammlung
BayStiftG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BBK	<i>Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung</i> , Zeitschrift
bearb.	bearbeitet(e)
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	<i>Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen</i> , Entscheidungssammlung
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BiRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz — BiRiLiG)
BlnStiftG	Berliner Stiftungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz (BremStiftG)
BStBl	<i>Bundessteuerblatt</i>
BT-Drks.	Drucksache des Deutschen Bundestages [Wahlperiode/laufende Nummer]
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	<i>Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes</i> , Entscheidungssammlung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	<i>Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts</i> , Entscheidungssammlung
c.	Canon[es]
CIC	<i>Codex Iuris Canonici</i>
CICiv	<i>Codex Iuris Civilis</i>
d. h.	das heißt
DÖV	<i>Die öffentliche Verwaltung</i> , Zeitschrift
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DS	<i>Deutsche Stiftungen - Mitteilungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e. V.</i> , Zeitschrift
DStR	<i>Deutsches Steuerrecht</i> , Zeitschrift
DStZ	<i>Deutsches Steuerzeitung</i> , Zeitschrift
DZI	<i>Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen</i>
EStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts — EStR 2001 — vom 23. November 2001
e. V.	eingetragener Verein
EFC	<i>European Foundation Centre</i>
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche
Einigungsvertrag	Vereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik zur Durchführung und

	Auslegung des am 31. August 1990 in Berlin unterzeichneten Vertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands
	— Einigungsvertrag —
EN	Eilnachrichten
EStG	Einkommensteuergesetz
f[f].	[Fort]folgende[r]
FAZ	<i>Frankfurter Allgemeine Zeitung</i>
FG	Finanzgericht
FN	<i>Fachnachrichten</i> , Zeitschrift
Frhr. v.	Freiherr von
GE	Geldeinheit(en)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GVOBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsatzgesetze – HGrG)
HS	Halbsatz/-sätze
HStiftG	Hessisches Stiftungsgesetz
IFCO	<i>International Committee on Fund Raising Organizations</i>
i. S. d.	Im Sinne des/der
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Jg.	Jahrgang
JZ	<i>Juristenzeitung</i> , Zeitschrift
KapCoRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs (90/605/EWG), zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung andere handelsrechtlicher Vorschriften — KapCoRiLiG
KG	Kirchengesetz
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich — KonTraG—
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
Lit.	<i>Littera</i>
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
m. w. V.	mit weiteren Verweisen
NdsStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz
NJW	<i>Neue Juristische Wochenschrift</i> , Zeitschrift
NJW-RR	<i>NJW-Rechtsprechungsreport</i> , Zeitschrift
Nr.	Nummer
o. J.	ohne Jahr
o. O.	ohne Ort
op. cit.	<i>opus citatus</i>
PS	Prüfungsstandard
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
Rwb	Rechtswörterbuch
Rz.	Randzeichen
S.	Satz [Sätze] bzw. Seite[n]
SaarlStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
StiftG BaWü	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
StiftG DDR	Gesetz über die Bildung und Tätigkeit von Stiftungen - Stiftungsgesetz - [der Deutschen Demokratischen Republik]
StiftG MV	Stiftungsgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern

StiftG NRW	Stiftungsgesetz für das Jahr Nordrhein-Westfalen
StiftG R-P	Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
StiftG S-H	Gesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts (Stiftungsgesetz) Schleswig-Holstein
StiftGBbg	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
TEURO	Tausend Euro
Tz.	Textziffer
u. d. N.	unter der Nebenbedingung
u.	und
überarb.	Überarbeitete
UmwG	Umwandlungsgesetz (UmwG)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)
UStG	Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG 1999) Aufl. Auflage
wes. erw.	wesentlich erweiterte
WPg	<i>Die Wirtschaftsprüfung, Zeitschrift</i>
ZHR	<i>Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht</i>
ZögU	<i>Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen</i>

Problemstellung

Die Entwicklung der Stiftung als Rechtsform geht bis in die Antike zurück. Noch heute existieren Stiftungen, die im Mittelalter gegründet worden sind. Seit 950 betreibt zum Beispiel die Hospitalstiftung Wemding im Ries eine Fürsorgeeinrichtung für arme Personen.¹ Die Stiftung ist zugleich eine immer beliebtere Rechtsform in Deutschland: lag die Zahl der Neugründungen vor zwanzig Jahren noch unter hundert pro Jahr, wurden im Jahre 2000 alleine rund 600 Stiftungen gegründet.² Der Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. schätzt, dass bereits seit 1997 im statistischen Mittel an jedem Tag des Jahres mindestens eine Stiftung errichtet wird.³ Nach Erhebungen des Bundesverbandes lag die Zahl der jährlichen Errichtungen 1990 noch bei 181, in 1995 bei 385 und 1999 bei 564.⁴ In der Datenbank des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e. V. sind aktuell 9.756 Stiftungen in Deutschland erfasst,⁵ die Bund-Länder-Arbeitsgruppe zählte per 31. Dezember 2000 insgesamt 9.674 rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts.⁶ Zum Vergleich: beim größten deutschen Registergericht, dem Amtsgericht München, sind aktuell rund 67.000 Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 3.000 Aktiengesellschaften, 20.000 offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Einzelfirmen, 10.000 Vereine sowie je rund 400 Genossenschaften und Partnerschaftsgesellschaften registriert.⁷

Nicht nur aufgrund der langen Tradition der Rechtsform der Stiftung in Deutschland ist ein historischer Forschungsansatz gerechtfertigt. Denn — anders als bei anderen Rechtsformen — ist die Gründungsurkunde, der kodifizierte Stifterwille, von entscheidender Bedeutung, auch bei aktuellen Entscheidungen und Handlungen des Stiftungsvorstandes heute. „Rechtsgeschichtliche Erwägungen sind hier keine nur akademischen Künste, sondern oft der Schlüssel zu Lösung aktueller stiftungsrechtlicher Fragen.“⁸

Eine nur rechtshistorische Betrachtungsweise würde jedoch ebenfalls zu kurz greifen. Denn Stiftungen dienten und dienen auch der Bewirtschaftung von knappen

¹ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 1.

² Zahlen des *Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e. V.*, zitiert nach ANONYMUS (bho) [Jahr] (2001), S. 19.

³ MECKING [1] (2000), S. 1.

⁴ MECKING [Vorhaben] (2001), S. 80.

⁵ LÖTTGEN [Stiftungen] (2000), S. 13.

⁶ MECKING [Vorhaben] (2001), S. 80, MECKING [Modernisierung] (2001), S. 11.

⁷ MÜLLER-JENTSCH [Handelsregister] (2001), S. 44.

Ressourcen, kurz: dem Wirtschaften. Es ist daher ein wirtschaftshistorischer Ansatz zu wählen.

Wie das Stiftungsrecht im Schnittpunkt von Rechts- und Wirtschaftsgeschichte liegt, zeigt sich besonders deutlich bei der Entwicklung von Normen zur Rechnungslegung von Stiftungen. Stiftungen dienten immer einem Zweck, zu dessen Erfüllung Erträge aus dem Stiftungsvermögen erwirtschaftet werden mussten. Ohne das Ergebnis der historischen Betrachtung vorweg nehmen zu wollen: Der jeweilige Zweck muss mit dem Vermögen und dessen Erträgen korrespondieren — und mit dieser Methode und Umfang der Rechnungslegung. Anders ausgedrückt: die Rechnungslegung ist historisch bedingt. Wie die Doppelte Buchhaltung entstand, als ein umfangreicher Warenaustausch dessen vollständige und genaue Erfassung erforderte, brauchte eine antike (unselbständige) Stiftung, die Stipendien alimentierte, keine besondere Buchhaltung. Eine moderne Anstaltstiftung, die ein Krankenhaus verwaltet, dagegen, benötigt Informationen wie ein Unternehmen.

Angesichts der Aktualität, die die Rechtsform der Stiftung durch die zahlreichen Neuerrichtungen gewonnen hat, stellt sich die Notwendigkeit einer Untersuchung der Entwicklung und des Bestandes an Normen zur Rechnungslegung von Stiftungen. Zwar erlegen nahezu alle Stiftungsgesetze dem Stiftungsvorstand die Pflicht zur Rechnungslegung auf, es mangelt jedoch an einer eingehenden Untersuchung, was Inhalt dieser Pflicht ist. Da die Rechnungslegung wirtschaftliche Sachverhalte abbilden soll, stellt dies eine primär wirtschaftswissenschaftliche Fragestellung dar. Wie oben dargestellt, muss der Untersuchungsansatz dabei eine historische Perspektive haben.

In dieser Arbeit soll untersucht werden, wie Rechtsnormen zur Rechnungslegung von Stiftungen entwickelt wurden (Teil 1, Abschnitt 1). Daraus abgeleitet erfolgt eine Bestandsaufnahme der derzeit gültigen Normen des Stiftungsrechts zur Rechnungslegung (Teil 1, Abschnitt 2). Aus der historischen Perspektive und der Betrachtung der gültigen Rechtslage soll der Inhalt der festgestellten Pflicht zur Rechnungslegung für Stiftungen systematisch analysiert und Vorschläge zur Weiterentwicklung der bestehenden Normen gemacht werden (Teil 3).

⁸ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 2.

Teil 1 Stiftung und Rechnungswesen

1. Die Stiftung und ihre Erscheinungsformen

1.1 Kennzeichen einer Stiftung

1.1.1 Verselbständigtes Vermögen

Der Begriff „Stiftung“ ist in Deutschland bereits im 14. Jahrhundert nachgewiesen⁹ und hat — wohl vor allem bedingt durch die umgangssprachliche Verwendung — einen vielfältigen Verwendungsbereich.¹⁰ Dieser reicht von der Bezeichnung der juristischen Person („Die Stiftung“) über eine allgemeine Bezeichnung für einen freigiebigen Akt („etwas stiften“) bis zur übertragenen Bedeutung von „stiften gehen“ für „das Weite suchen“.¹¹ Um ein unscharfes Begriffsverständnis von vorneherein zu vermeiden, ist es sinnvoll, einige Begriffsdefinitionen voranzustellen.

Unter einer „Stiftung“ soll im Folgenden verstanden werden:

„eine auf Dauer eingerichtete Verknüpfung der drei Wesenselemente Vermögen, Zwecksetzung und nichtverbandsmäßiger Eigenorganisation zu einem individuellen, in sich geschlossenen, selbsttragenden Rechtsgebilde.“¹²

oder verkürzt:

auf Dauer verselbständiges Vermögen, das einem bestimmten Zweck dient.¹³

Soweit im Folgenden nicht ausdrücklich von der „unselbständigen Stiftung“ gesprochen wird, ist damit in der Regel das in der juristischen Person Stiftung verselbständigte Vermögen gemeint.

Wenngleich der Schwerpunkt der Betrachtung auf der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts¹⁴ liegt, gelten die Überlegung entsprechend auch für die Stiftung öffentlichen Rechts oder die nichtrechtsfähige (unselbständige) Stiftung.

⁹ SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1980.

¹⁰ Zu den verschiedenen Stiftungskonzeptionen aus rechtshistorischer Sicht siehe: FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 306

¹¹ Wie es zu dieser aus der Soldatensprache in die Umgangssprache übernommenen Phrase kommt, ist unklar. Möglicherweise leitet sich das „stiften“ aus „stieben“ [zu griechisch: τυφος ‘Rauch, Qualm’] ab. KLUGE [Etymologisches Wörterbuch] (1999), S. 795 f.

¹² CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 781 m. w. N.

¹³ Ähnlich: HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. Vor § 80, Rz. 1, unter Hinweis auf BayObLG NJW 1973, 249.

¹⁴ §§ 80 ff. BGB.

Entscheidend ist, dass ein bestimmtes Vermögen rechtlich verselbständigt wird. Die Erträge aus diesem Vermögen sollen für einen vom Stifter festgelegten Zweck verwendet werden.¹⁵

Kennzeichnend für eine selbständige Stiftung sind insbesondere¹⁶:

- das selbständige Handeln als Rechtsträger (juristische Person);
 - die Zweckbestimmung; und
 - die nicht korporatistische (verbandsmäßige) Organisation,
- in ihrem Kern:

„Der wichtigste Teil dieser Organisation ist die Bindung des Stiftungsvermögens an einen bestimmten Zweck.“¹⁷

Das Vermögen wurde bereits im 19. Jahrhundert als Wesensmerkmal der Stiftung gesehen. Nach den Juristen der damaligen Zeit sei das Stiftungsvermögen der Ersatz für die fehlenden Mitglieder.¹⁸ Die von RICHTER vorgeschlagene Definition stellt dagegen auf den Zweckbindung des Vermögens ab:

„Die gemeinwohlfördernde rechtsfähige Stiftung privaten Rechts ist ein Rechtsinstitut, das kraft Rechtsform das Ausschüttungsverbot und die Bindung des Vermögens an den von den Gründern im Rahmen der Stifterfreiheit gesetzten Zweck grundsätzlich unabänderlich festlegt.“¹⁹

Die mit der Definition verbundene Gewichtung des Zwecks zugunsten des Vermögens ist nicht nur theoretischer Natur. Denn in gewissen Situationen können die beiden Ziele nicht miteinander vereinbar sein. Dann entscheidet die Definition darüber, welches der beiden Ziele den Vorrang eingeräumt bekommen soll.²⁰

1.1.2 Organe der Stiftung

Wie alle juristischen Personen handeln auch Stiftungen durch **Organe**, d. h. das Handeln von vertretungsberechtigten, natürlichen Personen wird der juristischen Person als eigenes Handeln zugerechnet.²¹ Diese werden üblicherweise als „Stiftungsvorstand“²² bezeichnet.

¹⁵ Zur Definition des Begriffs „Stiftung“ siehe FRHR. v. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 6 ff.; ENNECCERUS/NIPPERDEY [AT] (1959), § 117, 1. (S. 716 ff.); HEINHOLD [Aspekte] (1981), S. 16; GOERDELER [Rechtsform] (1948), S. 1.

¹⁶ Vgl. zu den Kennzeichen einer Stiftung: ENNECCERUS/NIPPERDEY [AT] (1959) § 117 I [S. 716].

¹⁷ ENNECCERUS/NIPPERDEY [AT] (1959), § 117 I [S. 716].

¹⁸ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 445.

¹⁹ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 364.

²⁰ Siehe hierzu die Ausführungen unter 1.3.3.

²¹ KLUNZINGER [GesR] (1993), S. 148; HEINRICHS [Palandt] (2001), § 26, Rz. 1.

²² „Direktorium“, „Kuratorium“, „Verwaltungsrat“, vgl. HOF [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 9 m. w. N.

In der Organisation kann zu dem gesetzlich verpflichtenden Organ des Stiftungsvorstandes eine weitere Kontrollinstanz, im Folgenden als „Beirat“ bezeichnet, treten.²³

1.1.3 Stiftungsaufsicht

Die Stiftung unterscheidet sich von anderen juristischen Personen dadurch, dass sie nicht eine Gruppe von Personen (Mitglieder) umfasst, sondern eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Vermögensmasse darstellt. Damit fehlt eine wesentliche Kontrollinstanz. Diese wird durch eine für alle Stiftungen vorgesehene Stiftungsaufsicht ersetzt. Sie soll sicherstellen, dass die Verwaltung der Stiftung in Übereinstimmung mit rechtlichen Vorgaben (Verfassung und Gesetz) und gemäß dem Willen des Stifters erfolgt.²⁴ Die Stiftungsaufsicht stellt „das Korrelat“²⁵ zur Beschränkung der Organe durch den Stifterwillen dar.

Zum anderen kann sich die staatliche Stiftungsaufsicht auch weiterer externer Prüfer bedienen.

1.2 Erscheinungsformen

Als Erscheinungsformen der Stiftung in oben genanntem Sinne können unterschieden werden²⁶:

1. Privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Stiftungen

Privatrechtliche Stiftungen entstehen gemäß §§ 80 ff. BGB durch (privatrechtlichen) Stiftungsakt und staatliche Genehmigung. *Öffentlich-rechtliche Stiftungen* sind Teil der mittelbaren Staatsverwaltung, die wiederum abzugrenzen sind von den *Stiftungen öffentlichen Rechts*. Letztere entstehen im Unterschied von den privatrechtlichen Stiftungen durch Gesetz oder Verwaltungsakt.²⁷

Für Fragen der Rechnungslegung ist die Unterscheidung zwischen Stiftungen des privaten Rechts und des öffentlichen Rechts insofern von Bedeutung, als den

²³ Vgl. HOF [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 53 ff.

²⁴ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 21, Rz. 1; FLUME [JP] (1983), S. 138 unter Hinweis auf BVerwG v. 22.09.1972, BVerwGE 40, 347 = JZ 1973, 665 = DÖV 1973, 272.

²⁵ FLUME [JP] (1983), S. 137.

²⁶ Nachfolgende Unterscheidung erfolgt in Anlehnung an FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 2, S. 6 ff. und SEIFART [HdbStiftR] (1987), § 2, S. 6 ff. Es ist dem Verfasser bewusst, hier nur eine verkürzte Darstellung geben zu können und dadurch manch strittige Kategorisierung als unstrittig darstellen zu müssen. Für die nachfolgenden Ausführungen erscheinen diese Begriffsdefinitionen jedoch erforderlich.

²⁷ HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 5 unter Hinweis auf BVerG, BVerfGE 15, 66 und VON CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 16, Rz. 4 ff.

Stiftungen des öffentlichen Rechts in der Regel die Rechnungslegung nach haushaltsrechtlichen Grundsätzen auferlegt wird.²⁸

2. Selbständige und unselbständige Stiftungen

Selbständige Stiftungen sind juristische Personen, während *unselbständige Stiftungen* (treuhänderische oder fiduziarische Stiftungen) Sondervermögen eines Treuhänders, in der Regel einer selbständigen Stiftung sind.²⁹

3. Kirchliche Stiftungen

Unter kirchlichen Stiftungen werden im Folgenden alle Stiftungen verstanden, die der Stiftungsaufsicht einer anerkannten Religionsgemeinschaft unterstehen.³⁰

4. Kommunale Stiftungen

Eine kommunale Stiftung liegt dann vor, wenn sie einer Gemeindeordnung oder anderen Gesetzen der kommunalen Selbstverwaltung unterliegt.³¹

5. Gemein- und privatnützige Stiftungen

Eine *gemeinnützige*³² *Stiftung* bestimmt sich über die Voraussetzungen des Steuerrechts, insbesondere dem § 51 AO. Eine Stiftung ist demnach gemeinnützig, wenn sie vom Steuerrecht als solche anerkannt ist.³³ Alle nicht gemeinnützigen Stiftungen sind demnach *privatnützig*.

Kommt es auf die Unterscheidung zwischen gemein- und privatnützig an, wird im Folgenden gesondert darauf hingewiesen.

6. Familienstiftungen

Eine *Familienstiftung* ist eine selbständige Stiftung, deren Stiftungszweck in der Förderung des Wohles einer oder mehrerer Familien(mitglieder) besteht.

Eine Sonderform der Familienstiftung sind die Fideiikommisse.

²⁸ Ansonsten hat die Unterscheidung zwischen Stiftungen des privaten und des öffentlichen Rechts „kaum innere Bedeutung“, da die Normen Stiftungsprivatrechts einen erheblichen öffentlich-rechtlichen Einschlag haben, HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 5.

²⁹ Wie oben ausgeführt, vgl. S. 3, bezeichnet der Begriff Stiftung im Folgenden die selbständige Stiftung. Unselbständige Stiftungen werden als solche ausdrücklich bezeichnet.

³⁰ Dieses Abgrenzungskriterium ist für Zwecke dieses Themas, der Rechnungslegung, ausreichend. Dem Verfasser ist wohl bewusst, dass für eine staats- oder kirchenrechtliche Arbeit eine differenziertere Betrachtungsweise erforderlich wäre.

³¹ Auch diese Abgrenzung ist nur sehr grob, reicht m. E. für Fragestellungen des Themas aus. Differenzierter z. B.: HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 10.

³² Wie zutreffend hingewiesen wird, kennt die Abgabenordnung „gemeinnützige Körperschaft“ als Teilmenge der Körperschaften, die *steuerbegünstigte* Zwecke verfolgen, vgl. § 51, S. 1 AO. In Übereinstimmung mit dem allgemeinen Sprachgebrauch wird „Gemeinnützigkeit“ und „gemeinnützig“ als Synonym zu „steuerbegünstigt“ verwendet.

³³ Vgl. §§ 51 ff. AO.

7. Unternehmensträgerstiftungen³⁴

Stiftungen mit Unternehmensbezug (**Unternehmensträgerstiftungen**) betreiben entweder selber ein Unternehmen³⁵ (**Unternehmensbezogene Stiftungen**)³⁶ oder beschränken sich auf die Verwaltung von Beteiligungen³⁷ (**unternehmensverbundene Stiftungen**).³⁸

Problematisch bei dieser Einteilung ist die Einordnung von Gesellschaften mit Beteiligung einer Stiftung, z. B. als Komplementär einer „Stiftung & Co. KG“. Denn Personenhandels- und Kapitalgesellschaften sowie Genossenschaften werden selber als Unternehmensträger gesehen.³⁹ Die hier vorgenommene Unterscheidung stellt auf den Grad der eigenen wirtschaftlichen Aktivität ab. Nimmt die Stiftung innerhalb der Gesellschaft Einfluss auf die laufende wirtschaftliche Aktivität, ist sie eine unternehmensbezogene Stiftung.⁴⁰ Beschränkt sich die Beteiligung auf das bloße Ausüben der gesetzlichen Mitgliedschaftsrechte,⁴¹ liegt eine unternehmensverbundene Stiftung vor.⁴²

8. Anstalts- und Kapitalstiftung

Das Vermögen einer *Anstaltsstiftung* besteht in der Regel aus Gebäudebesitz mit einer vorgegebenen Nutzungsart, z. B. dem Betrieb eines Krankenhauses.

³⁴ Begriffsverwendung in Übereinstimmung mit *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 11. Gerade im Bereich der Stiftungen mit Unternehmensbezug wird eine Vielzahl von Begriffen verwendet: vgl. RAWERT/SCHIFFER/MECKING [Diskussion] (2000), S. 45, die von der unternehmensverbundenen Stiftung als Synonym für die unternehmensbezogene Stiftung sprechen oder FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 2, Rz. 16, der von „Unternehmensstiftung“ spricht.

³⁵ Das Betreiben erfolgt gleichsam wie bei einem Einzelkaufmann.

³⁶ Nach Ansicht von HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 11, kämen derartige Unternehmen in der Praxis nicht vor und sind nach hM auch nicht genehmigungsfähig (unter Hinweis auf RAWERT [Staudinger] (1980), Vorbem. vor § 80, Rz. 88). Die Zulässigkeit derartiger Stiftungen ist sehr umstritten, zum Meinungsstand vgl. SAENGER [Privatautonomie] (2001). Rechtspraktisch betrachtet besteht nach derzeitigem Kenntnisstand nur eine einzige echte unternehmensbezogene Stiftung in Deutschland, nämlich die 1889 errichtete Carl-Zeiss-Stiftung. Diese soll in eine Aktiengesellschaft umgewandelt werden, vgl. dazu DÜRR [Neuordnung] (2001). Somit dürfte sich dieser Streit praktisch erledigt haben.

³⁷ Dies ist insbesondere bei Stiftungen zu beobachten, in deren Vermögen der Gründer eines Unternehmens seine Anteile eingebracht hat.

³⁸ Umstritten ist, ob eine reine unternehmensverbundene Stiftung, also eine Stiftung, deren Zweck sich im Erhalt eines Unternehmens erschöpft, überhaupt genehmigungsfähig ist (bejahend: HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 11 m.w.N., ablehend: RAWERT [Staudinger] (1980), Vorbem. vor § 80, Rz. 94). Dieser Meinungsstreit braucht jedoch an dieser Stelle nicht weiter verfolgt werden.

³⁹ HOPT [HGB] (2000), § 1, Rz. 41 m. w. V.

⁴⁰ Bei den Gesellschaftern einer OHG und einem Komplementär ist diese Einflussnahme aufgrund der Regelung des § 114 Abs. 1 HGB präjudiziert.

⁴¹ Vgl. § 164 HGB.

⁴² Diese Unterscheidung zwischen den einzelnen Typen an Unternehmensträgerstiftungen hat seine Bedeutung für die Frage der Pflicht zur Rechnungslegung nach dem HGB.

Alle Stiftungen, die nicht unter die Anstaltsstiftung fallen, gehören zu den Kapitalstiftungen.

Neben Organisationen in der Rechtsform der Stiftung bestehen Organisationen, die sich zwar Stiftungen nennen, jedoch in einer anderen Rechtsform betrieben werden.⁴³ So sind die Parteienstiftungen keine Stiftungen, sondern i. d. R. eingetragene Vereine.⁴⁴ Die *Robert-Bosch-Stiftung* ist rechtlich eine GmbH.⁴⁵

Diese *Stiftungen* sind nicht Gegenstand der folgenden Betrachtung. Bezüglich der Rechnungslegung unterliegen diese den jeweiligen rechtsformspezifischen Vorschriften. Durch die Verweisung gemäß §§ 86, S. 1/27 Abs. 3/666/259, 260 BGB auf das Vereinsrecht finden auch bei selbständigen Stiftungen bürgerlichen Rechts die Vorschriften für Vereine Anwendung. Insoweit sind die Ausführungen⁴⁶ in dieser Arbeit auch auf die Parteienstiftungen anwendbar. Eine Stiftung in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft hat gemäß § 13 Abs. 3 GmbHG bzw. § 3 Abs. 1 AktG i. V. m. §§ 238ff. HGB nach kaufmännischen Grundsätzen Rechnung zu legen. Die stiftungsspezifischen Ausführungen hierzu gelten insoweit jedoch auch.⁴⁷

1.3 Aufgaben der Organe der Stiftung

Aus den Kennzeichen der Stiftung⁴⁸ folgen zwei wesentliche Aufgaben für die Organe der Stiftung:

1. Die Erhaltung des Stiftungsvermögens; und
2. Die zweckentsprechende Mittelverwendung.

1.3.1 Vermögenserhaltung

Vermögenserhaltung bedeutet, dass das zur dauerhaften Vermögensausstattung zur Verfügung gestellte Vermögen in seinem Bestand zu erhalten ist. Wird dieses nicht zum Verbrauch bestimmte Vermögen vom Stifter anlässlich der Stiftungserrichtung übertragen, wird dieses **Grundstockvermögen** genannt.⁴⁹ Erfolgt die Zuwendung von dauerhaftem Vermögen von einem Dritten oder nicht anlässlich der Errichtung, so wird

⁴³ Siehe dazu FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 2, Rz. 19 ff.

⁴⁴ Ausnahme: die Friedrich-Ebert-Stiftung, die 1925 als Stiftung gegründet wurde; BEISE [HdbStift] (1998), S. 207.

⁴⁵ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 2, Rz. 19.

⁴⁶ Die Ausführungen finden sich im Folgenden unter 2.2.3.

⁴⁷ Siehe dazu in Teil 2 unter 2.

⁴⁸ Siehe dazu die Ausführungen auf S. 3f., insbesondere auf S. 4.

⁴⁹ Die gleiche Begrifflichkeit findet sich bei HOF [HdbStiftR] (1999), § 10, Rz. 5.

dieses im Folgenden als **Zustiftung** bezeichnet.⁵⁰ **Stiftungsvermögen** wird als Oberbegriff für das Grundstockvermögen und Zustiftungen verwendet. Diese Verwendung deckt sich mit der von der *1. Kommission zum BGB* zugrunde gelegten Definition. Diese fasste „Stiftungsvermögen“ auf als

„ein Gut [...], welches einer bestimmten Korporation zur Verwendung nach Maßgabe des Widmungszeckes zugewiesen ist, das somit, selbstständiger Persönlichkeit entbehrend, einen, wenn auch abgesonderten, Theil des Korporationsvermögens bildet.“⁵¹

Das Stiftungsvermögen stellt in diesem Sinne eine Teilmenge der Vermögensgegenstände (Besitzposten) und Schulden (Schuldposten) dar.⁵² Verdeutlichen lässt sich diese Begrifflichkeit an einer Bilanz: Auf der Passivseite werden unter dem Eigenkapital der Stiftung das Grundstockvermögen und die Zustiftungen, also das „Stiftungsvermögen“, ausgewiesen. Das übrige Vermögen umfasst alle anderen in der Bilanz erfassten Posten.

Im Gegensatz zum übrigen Vermögen sind Grundstockvermögen und Zustiftungen jedoch in seinem Bestand zu erhalten.⁵³

Unstreitig bedeutet dies, dass das Grundstockvermögen

„nicht verschenkt noch verbraucht, nicht beträchtlich unter Wert veräußert, noch in anderer Weise verringert werden [darf].“⁵⁴

Umstritten ist jedoch, ob die für das Stiftungsvermögen erforderliche Kapitalerhaltung eine

1. *nominale Kapitalerhaltung* oder

2. *reale Kapitalerhaltung*

bedeutet, oder ob es auf eine

3. *planmäßige Kapitalerhaltung*

ankommt.

Nominale Kapitalerhaltung bedeutet, dass der Buchwert des Grundstockvermögens gleich bleiben muss. Die wohl überwiegende Ansicht lehnt dies als unzureichend ab.⁵⁵

⁵⁰ Ähnlich: HOF [HdbStiftR] (1999), § 10, Rz. 9.

⁵¹ *Motive* (1899), S. 396.

⁵² Anderer Auffassung: Das *Stiftungsvermögen* umfasst alle Vermögenswerte der Stiftung (HOF [HdbStiftR] (1999), § 10, Rz. 5), also die „Aktiva“ einer Stiftung.

⁵³ Vgl. § 7 Abs. 2 StiftG BaWü, Art. 10 Abs. 1 BayStiftG, § 3 Abs. 3 BlnStiftG, § 7 Abs. 1 BremStiftG, § 6 Abs. 1 HStiftG, § 9 Abs. 1 StiftG MV, § 14 Abs. 2 StiftG DDR, § 6 Abs. 1 NdsStiftG, § 6 Abs. 1 SaarlStiftG, § 4 Abs. 2 StiftG S-H, § 9 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Abs. 1 StiftG NRW, § 14 Abs. 1 StiftG R-P und § 7 AGBGBHmbg.

⁵⁴ HOF [HdbStiftR] (1999), § 10, Rz. 34 unter Hinweis auf CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 782.

⁵⁵ HOF [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 35 m. w. N.

Unter der Pflicht zur **realen Kapitalerhaltung** muss nach der Definition von HOF das Stiftungsvermögen in seinem (Verkehrs-) Wert erhalten bleiben.⁵⁶ Dies bedeutet, dass Vermögensminderungen durch Erhaltung und Instandsetzung entgegengewirkt werden muss.⁵⁷ Diese Definition der realen Kapitalerhaltung ist abzulehnen. Denn zum einen bestimmt sich der Verkehrswert primär nach den Marktpreisen,⁵⁸ zum anderen umfasst diese Definition nicht nicht-abnutzbare Vermögensgegenstände. Wertpapiere stellen aber zu einem erheblichen Anteil das Grundstockvermögen bei Stiftungen dar.

CARSTENSEN fordert reale Kapitalerhaltung im Sinne einer Kaufkrafterhaltung des Vermögens:

„Kaufkrafterhaltung des Vermögens bedeutet, dass am Ende der Periode dieselbe Stiftungsleistung erbracht werden kann wie am Anfang der Periode; nur dann ist die *Ertragskraft* des Stiftungsvermögens erhalten geblieben. Stiftungsrechtliche Vermögenserhaltung ist *reale* Vermögenserhaltung.“⁵⁹

Dies stellt nichts anderes dar als den Unternehmenswert, ermittelt nach dem Ertragswert- oder Discounted Cash Flow-Verfahren.⁶⁰ Im Unterschied zu üblicherweise durchgeführten Unternehmensbewertungen wird jedoch nicht auf den **Nutzwert** der *Unternehmenseigner* abgestellt,⁶¹ sondern auf den Nutzwert der *Begünstigten*.

Die vom IDW in die Diskussion eingebrachte **planmäßige Kapitalerhaltung**⁶² versucht, die Pflicht zur realen Kapitalerhaltung mit den Schwierigkeiten bei der praktischen Ermittlung an jedem Stichtag in Einklang zu bringen. Nach den Vorstellungen des IDW hängt die Kapitalerhaltungskonzeption vor allem vom Willen des Stifters ab.⁶³ Jedoch sind auch stiftungs- und steuerrechtliche Bestimmungen zu berücksichtigen.⁶⁴ Als alternative Beispiele werden die Erhaltung bestimmter

⁵⁶ HOF [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 35; dieses Postulat ist schon in der Beschreibung des Betrachtungsobjektes ungenau, da nicht das ganze Stiftungsvermögen ungeschmälert erhalten bleiben muss, sondern das Grundstockvermögen.

⁵⁷ HOF [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 36.

⁵⁸ Diese können bei abnutzbaren Sachen zwar mit dem Erhaltungszustand zusammenhängen, müssen aber nicht. Man denke zum Beispiel an Antiquitäten.

⁵⁹ CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 783, Hervorhebungen im Original; so bereits in seiner Dissertation: CARSTENSEN [Stiftungen] (1994).

⁶⁰ Da beide Verfahren auf den gleichen konzeptionellen Grundlagen beruhen und zu gleichen Unternehmenswerten bei gleichen Bewertungsannahmen und -vereinfachungen führen (Vgl. WPH II (1998), A 6), sollen für Zwecke dieser Arbeit beide Verfahren als deckungsgleich behandelt werden.

⁶¹ WPH II (1998), A 77.

⁶² IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

⁶³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

⁶⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

Vermögensgegenstände⁶⁵ oder die Verfolgung bestimmter Kapitalerhaltungskonzeption⁶⁶ genannt.

Es ist darauf hinzuweisen, dass das Schrifttum⁶⁷ sich im Wesentlichen auf die Hauptgeldstiftung konzentriert. Diese hat Geld oder Geldwerte als Grundstockvermögen. Dabei ist die Kapitalerhaltung viel grundsätzlicher zu betrachten. Der Wille des Stifters ist nach allgemeiner Ansicht „oberste Richtschnur“.⁶⁸ Der Stifter gibt in der Satzung der Stiftung das Vermögen und den Zweck, für den die Erträge aus dem Vermögen verwendet werden sollen, nicht nur für den Moment der Errichtung vor, sondern auch für die Zukunft.⁶⁹ Wenn der Stifter beispielsweise Anteile an einem Unternehmen als Stiftungsvermögen vorsieht, ist davon auszugehen, dass die Vermögenserhaltung im Erhalt dieser Anteile liegt. Hat der Stifter die Förderung von zehn Studenten durch Stipendien vorgesehen, muss sichergestellt sein, dass jederzeit zehn Stipendien vergeben werden können. Werden Kunstwerke gestiftet, müssen die entsprechenden Kunstwerke erhalten werden.

Mit anderen Worten: im ersten Fall sind nominal die Anteile zu erhalten. Im zweiten Fall stellt das zur Verfügung gestellte Grundstockvermögen den Barwert für zehn Stipendien für die Lebenszeit der Stiftung dar („ewige Rente“). An jedem folgenden Stichtag müssen die Einzahlungsüberschüsse aus dem Stiftungsvermögen den Barwert der zehn Stipendien für die verbleibende Lebenszeit der Stiftung darstellen. Mit den Worten der Finanzmarkttheorie ausgedrückt: der Stifter hat zum Zeitpunkt der Stiftung (t_0) den entsprechenden Barwert für x Stipendien zur Verfügung gestellt (Y GE). Zu jedem späteren Zeitpunkt (t_{n+1}) muss der gleiche ausschüttungsfähige Betrag zur Verfügung stehen (Y GE). Es besteht also die Pflicht zur realen Kapitalerhaltung. Im dritten Fall besteht die Pflicht zu einer im wörtlichen Sinne „realen Kapitalerhaltung“. Denn die Bilder müssen als solche „real“ erhalten bleiben.

Das IDW macht in seiner Stellungnahme zwei Einschränkungen: zum einen seien Vorschriften des Stiftungs- und Steuerrechts zu beachten.⁷⁰ Zum anderen könne es

⁶⁵ Zu denken ist an Anteile an Unternehmen oder bei Anstaltsstiftungen an den Erhalt der betreffenden Einrichtung (Krankenhaus, Altenheim o. ä.).

⁶⁶ Zum Beispiel reale Kapitalerhaltung.

⁶⁷ Insbesondere das IDW [RS HFA 5] (2000) und CARSTENSEN [Erhaltung] (1996).

⁶⁸ So ausdrücklich das Bayerische Stiftungsgesetz in Art. 2 Abs. 1.

⁶⁹ Vgl. POHLEY [StiftG Bay] (1996), S. 36: Die Vermögensdarstellung in der Satzung hat eine „Meßblattenfunktion“ bei der Prüfung der ungeschmälernten Erhaltung des Stiftungsvermögens“.

⁷⁰ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

vorkommen, dass der Wille des Stifters keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Art der Kapitalerhaltung biete.⁷¹

Beide Einschränkungen sind unzutreffend. Da auch das Stiftungsrecht den Stifterwillen als „oberste Richtschnur“ bei Anwendung der Stiftungsgesetze sieht,⁷² ist das Stiftungsrecht keine Einschränkung, sondern eine Bestätigung. Würde ein Stiftungszweck und damit ein Stifterwille gegen das Stiftungsrecht verstoßen, würde die Stiftung nicht erst genehmigt. Damit würde sich die Frage der Kapitalerhaltung nicht stellen. Auch das Steuerrecht kann nicht Maßstab für die Kapitalerhaltung haben. Offenbar soll die Stellungnahme des IDW gemeinnützigen Stiftungen die Möglichkeit eröffnen, durch die Bildung von Rücklagen gemäß § 58 AO ihrer Pflicht zur Kapitalerhaltung Genüge zu tun. Wie CARSTENSEN in seiner Dissertation nachweist, reichen die steuerrechtlich zulässigen Rücklagen nicht für eine reale Kapitalerhaltung aus.⁷³ Nach hier vertretener Position könnte (theoretisch) die Einhaltung des Stifterwillens zu einer Aberkennung der Steuerbegünstigung führen. Angenommen, der Barwert für die zehn Stipendien würde eine Rücklagenzuführung erforderlich machen, die über die nach der AO zulässige Rücklagenbildung hinausgeht. Dann müsste der Stiftungsvorstand auch eine Aberkennung der Steuerbegünstigung in Kauf nehmen, um dem Stifterwillen zu verwirklichen. Dieser Fall dürfte aber theoretischer Natur sein, da der Erhalt der Steuerbegünstigung i. d. R. auch im Interesse des Stifters liegt.

Die zweite Einschränkung⁷⁴ ist nicht möglich. Denn eine Stiftung ohne Zweckbestimmung gibt es nicht. An der Zweckbestimmung hängt jedoch unmittelbar eine Kapitalerhaltungskonzeption. Es mag sein, dass hierzu eine Auslegung des Stifterwillens erforderlich ist, dies ändert aber nichts am Vorhandensein.

1.3.2 Zweckentsprechende Mittelverwendung

Die Stiftung ist an den Willen des Stifters gebunden, das bedeutet nicht nur, dass das von ihm gestiftete Vermögen in seinem Bestand erhalten bleiben muss, sondern auch die Erträge hieraus nur für den von ihm vorgegebenen Zweck verwendet werden müssen.⁷⁵

⁷¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

⁷² Vgl. oben in Fn. 68 den Verweis auf den Wortlaut des Bayerischen Stiftungsgesetzes.

⁷³ CARSTENSEN [Stiftungen] (1994).

⁷⁴ Der Stifterwille lässt keine bestimmte Kapitalerhaltungskonzeption erkennen, IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 56.

⁷⁵ Ebenso für eine Pflicht eintretend: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 8.

Soweit ersichtlich, macht das Schrifttum keine Aussage, ob die zweckentsprechende Mittelverwendung nur auf Erträge aus dem Grundstockvermögen und evtl. Zustiftungen beschränkt ist. Nach hier vertretener Ansicht gibt es hier keine Beschränkung. Soweit möglich, sind alle Erträge aus dem Stiftungsvermögen für den Stiftungszweck zu verwenden. Dabei liegt es in den ökonomischen Notwendigkeiten, dass aus den Erträgen zunächst die Verwaltungskosten gedeckt werden müssen, und diese somit nicht zur Verfügung stehen.

1.3.3 Zielkonflikt

Die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die zweckentsprechende Mittelverwendung können in einem Zielkonflikt stehen. Ein Stifter kann beispielsweise verfügen, dass aus der Stiftung eines bestimmten Geldbetrages (Grundstockvermögen) jährlich drei Stipendien ausbezahlt werden. Aufgrund der Zinsentwicklung reichen die Zinseinnahmen in einem Jahr nicht zur Finanzierung der drei Stipendien aus. Der Stiftungsvorstand hat folgende Möglichkeiten: entweder er reduziert die ausgezahlten Beträge auf maximal die gesamten Zinseinnahmen oder greift für den nicht durch Einnahmen gedeckten Fehlbetrag auf das Grundstockvermögen zurück.⁷⁶ In beiden Alternativen hat er gegen den (mutmaßlichen) Stifterwillen verstoßen: Im ersten Fall gegen den Willen des Stifters, dass drei Stipendien bezahlt werden, im zweiten Fall gegen seine Pflicht zur Kapitalerhaltung.

BGB und einige Landes-Stiftungsgesetze lassen unterschiedliche Lösungen dieses Zielkonfliktes erkennen: § 87 BGB lässt einen Vorrang der Zweckverwirklichung erkennen. Denn der Bundesgesetzgeber hat die Vermögenserhaltung nicht ausdrücklich genannt, vielmehr die Sorge um den vom Stifter gewünschten Zweck.⁷⁷ Gemäß § 7 Abs. 2 StiftG BaWü, § 3 Abs. 3 BlnStiftG, § 9 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Abs. 1 BremStiftG, § 6 Abs. 1 HStiftG, § 9 Abs. 1 StiftG MV, § 7 Abs. 1 StiftG NRW, § 6 Abs. 1 SaarlStiftG, § 4 Abs. 2 StiftG S-H § 14 Abs. 2 StiftG DDR besteht grundsätzlich die Pflicht zur Vermögenserhaltung, es denn der Stifter hat anderes verfügt. Art. 26 BayStiftG lässt erkennen, dass der bayerische Landesgesetzgeber der Ewigkeit der Stiftung den Vorrang einräumt. Ist das Vermögen geschwächt, kann die Stiftungsaufsicht eine Ansammlung von Vermögen anordnen (Admassierung), bevor Erträge wieder verwendet werden. § 7 AGBGBHmbg, § 6 Abs. 1 und 2 NdsStiftG sehen in der

⁷⁶ Die dritte Möglichkeit einer kreditfinanzierten Ausgabe soll außer Betracht bleiben.

⁷⁷ Siehe den Wortlaut des § 87 Abs. 2 BGB.

Erhaltung des Stiftungsvermögens das vorrangige Ziel. § 13 Abs. 1 StiftG R-P sieht als Grundsatz die „dauernde und nachhaltige Verwirklichung des Stiftungszwecks“ an, das Vermögen ist „tunlichst“ zu erhalten (§ 14 Abs. 1 StiftG R-P).

Nach hier vertretener Auffassung steht die zweckentsprechende Mittelverwendung über der Vermögenserhaltung. Denn der Stifterwille ist oberste Richtschnur und die Mittelverwendung hat der Stifter ausdrücklich geregelt. Denn in aller Regel stellt ein Stifter Teile seines Vermögens zur Verfügung, *um* einen bestimmten Zweck zu erreichen. Kaum jemand wird ein Interesse haben, ein Vermögen *als solches* zu perpetuieren. Selbst bei der Stiftung einer Sammlung steht für den Stifter nicht der Erhalt der Kunstwerke als solcher im Vordergrund, sondern die Stiftung erfolgt, *um* die Kunstwerke zu erhalten. Nach hier vertretener Auffassung wäre das oben angeführte Beispiel so zu lösen, dass der Stiftungsvorstand das Grundstockvermögen anzugreifen hat, um die Stipendien in voller Höhe auszuzahlen. Sollte es dadurch (auf lange Sicht) zu einer Vermögenslosigkeit der Stiftung kommen, ist dies hinzunehmen. Der Stifter hat sich bei der Vermögensausstattung seiner Stiftung *verrechnet*. Wie er die Freiheit hat, einen höheren Betrag für den von ihm angestrebten Zweck zu stiften, kann er auch einen *zu niedrigen* Betrag stiften.

2. Das Rechnungswesen als Oberbegriff

2.1 Abgrenzung Buchführung - Rechnungslegung

Auch der Begriff des Rechnungswesens bedarf meines Erachtens einiger Begriffsdefinitionen. Für Zwecke dieser Arbeit wird der Begriff „**Rechnungswesen**“ als Oberbegriff verstanden. Die fortlaufende Erfassung der Geschäftsvorfälle wird als „**Buchführung**“ definiert. Am Ende einer Periode, i. d. R. ein Jahr, erfolgt ein Abschluss der Bücher, d.h., es erfolgt eine Zusammenfassung der gebuchten Geschäftsvorfälle. Damit verbunden ist eine Aggregation der Information. Dieser periodische Abschluss wird als „**Rechnungslegung**“ bezeichnet.

2.2 Methoden der Rechnungslegung

Es werden drei Methoden der Rechnungslegung idealtypisch unterschieden:⁷⁸

⁷⁸ Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird auf eine Darstellung von daneben bestehenden Mischformen verzichtet.

- a) Die Kameralrechnung;
- b) Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und
- c) Die kaufmännische Rechnungslegung.

Zu jeder dieser drei Methoden der Rechnungslegung gehören drei Methoden der Buchführung:

Buchführung	Rechnungslegung	Rechnungslegungsinstrumente
Einfache Buchführung	Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung	1. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung 2. Vermögensübersicht
Doppelte Buchführung	Jahresabschluss	1. Bilanz 2. Gewinn- und Verlustrechnung 3. Anhang (mit Anlagespiegel) 4. Lagebericht
Kameralistische Buchführung	Haushalt	1. Haushaltsplan 2. Rechnungslegung der Verwaltung durch eine Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben mit dem Haushaltsplan (Verwaltungshaushalt) 3. Vermögensübersicht (Vermögenshaushalt)

Theoretisch können die einzelnen Methoden der Buchführung und Rechnungslegung miteinander kombiniert werden. Aus einer Einfachen Buchführung kann beispielsweise ein Jahresabschluss abgeleitet werden. Dieses Vorgehen empfiehlt sich jedoch aus verschiedenen Gründen nicht: so können bei den dafür erforderlichen Überleitungsrechnungen Rechen- und Übertragungsfehler entstehen. Des Weiteren besteht ein Komplexitätsproblem und unterschiedliche Rechen- und Informationszwecke führen zur Intransparenz der Zielgrößen- und Ergebnisermittlung.⁷⁹ Da die unterschiedlichen Systeme unterschiedliche Erfassungskriterien verwenden, kommen sie zu abweichenden Ergebnissen in den Abrechnungsperioden.⁸⁰ Über die gesamte Lebensdauer der Stiftung kommen alle Systeme nominal zum gleichen Gesamtergebnis. Denn die in der kaufmännischen Rechnungslegung erfassten Aufwendungen und Erträge werden früher oder später zahlungswirksam (und würden dann in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfasst werden). Mit Nominalwerten

⁷⁹ BURGER/BUCHHART [Integration] (2001), S. 549.

berechnet trifft die Annahme des Bundesfinanzhofes einer „Totalgewinn-Identität“ der unterschiedlichen Systeme zu.⁸¹ Wirtschaftlich betrachtet führen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Jahresabschluss jedoch zu unterschiedlichen Totalergebnissen. Die von ohne Begründung von SEGEBRECHT aufgestellte Behauptung, betriebswirtschaftlich führten Einnahmen-Überschuss-Rechnung (als Sonderfall der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) und Jahresabschluss in der Form des Betriebsvermögensvergleiches zum gleichen Totalgewinn,⁸² ist unzutreffend. Die Behauptung kann durch zwei Gegenargumente widerlegt werden: Die einfache Summation der Gewinne über die Perioden unterstellt die Abwesenheit von Inflation. Zweitens: Aufgrund der Zeitpräferenzen ist eine Zahlung im Zeitpunkt t_n für das Individuum mehr „wert“ als eine Zahlung im Zeitpunkt t_{n+1} . Die Entscheidung über die Wahl der Rechnungslegungsmethode entscheidet somit über das Totalergebnis. Für die Stiftung bedeutet dies, dass die Entscheidung über die Methode der Rechnungslegung eine Entscheidung des Stifters sein muss. Denn die Feststellung des Totalergebnisses ist die Feststellung der gesamten für den Stiftungszweck verfügbaren Mittel. Da der Stifter über den Zweck entscheidet, müsste er auch über die Ermittlung der hierfür bestimmten Mittel entscheiden. Dieser Zusammenhang ist praktisch nicht bekannt, da die wenigsten Stifter eine Regelung über die Rechnungslegung der Stiftung treffen.

2.2.1 Die Kameralrechnung

Die Kameralrechnung stellt die tatsächlichen Veränderungen des Bestandes der liquiden Mittel den zuvor geplanten Einnahmen und Ausgaben (Haushaltsansätze) gegenüber. Sie stellt damit eine Soll-Ist-Rechnung bezüglich der Liquidität dar.

Der Dokumentation der Geschäftsvorfälle genügt die Kameralrechnung damit nicht, da sie die Güterbewegungen nicht dokumentiert. Auch ist der Überblick über den Verlauf der abgeschlossenen Rechnungsperiode auf die Liquidität beschränkt. Die Rechnungslegung nach außen ist aufgrund dieser Beschränkung problematisch, weil nur die Stromgrößen, jedoch keine Bestandsgrößen dargestellt werden.

MOHREN weist darauf hin, dass der Haushaltsplan nur die summenmäßige Erfassung der einzelnen Ausgaben- und Einnahmenpositionen darstellt – ohne zu berücksichtigen, dass in jedem Zeitpunkt auch genügend Mittel zur Erfüllung der einzelnen Aufgaben zur Verfügung stehen müssen. Er hält daher einen Finanzplan zusätzlich zum

⁸⁰ Ebenso: BURGER/BUCHHART [Integration] (2001), S. 549.

⁸¹ Nachweise bei SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 4.

Haushaltsplan für erforderlich.⁸³ Die kaufmännische Buchführung und die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung dagegen messen die vorhandene Liquidität – die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung in der Methode selber, die doppelte Buchführung über die Bestandskonten der Flüssigen Mittel.

Andererseits stellt der Haushaltsansatz ein geeignetes Kontrollinstrument für einen Außenstehenden dar, insbesondere, wenn dieser, wie die Stiftungsaufsicht, mit der Kameralrechnung aus eigener Erfahrung vertraut ist.⁸⁴ Darüber hinaus gibt ein Haushaltsplan sowohl Höhe als auch Verwendungszweck der Mittel vor. Die korrekte⁸⁵ Kameralrechnung genügt somit in besonderem Maße sowohl der Anforderung der planmäßigen Vermögenserhaltung wie der zweckentsprechenden Mittelverwendung.

Durch die Planung der absehbaren Zukunft in Form der Budgetierung ist die Kameralrechnung darüber hinaus zukunftsorientiert und durch die fortlaufende Abstimmung von Soll- und Ist-Werten in geringerem Maße manipulationsanfällig.⁸⁶

Problematisch ist die Beschränkung auf Zahlungsmittelzu- und -abflüsse. Durch nicht zu vermeidende Zufälligkeiten in den Zahlungszeitpunkten kann es zu Verzerrungen in der Darstellung kommen.⁸⁷ Es könnte somit zu Zahlungsmittelabflüssen entgegen der Pflicht zur Kapitalerhaltung kommen. Diese müssen durch — eigentlich systemwidrige — Ausgleichsposten ausgeglichen werden.

2.2.2 Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

Die gleichen Bedenken können gegen eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorgebracht werden, da diese ebenfalls lediglich auf die Veränderung des Finanzmittelbestandes⁸⁸ abstellt.

Hierbei fehlt allerdings der im System der Kameralrechnung enthaltene Soll-/Ist-Vergleich, somit die Planmäßigkeit.

Aufgrund der vorgebrachten Bedenken empfiehlt das IDW die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung „nur für leicht zu überschauende Verhältnisse [...], in denen sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken.“⁸⁹

⁸² SEGBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 65.

⁸³ MOHREN [Vermögenserhaltung] (1968), S. 269.

⁸⁴ Die Stiftungsaufsichtsbehörden unterliegen mit ihrem Budget selber dem Haushaltsrecht, ihnen ist also die Kameralrechnung vertraut.

⁸⁵ Korrekt im Sinne einer Übereinstimmung von Zielen des Haushaltsplanes und dem Stifterwillen.

⁸⁶ Zur Manipulationsfreiheit als Anforderung einer entscheidungserheblichen Information siehe HOMMEL [Bilanzierung] (1998), S. 21.

⁸⁷ Z. B. Zahlungen kurz vor oder nach dem Stichtag.

⁸⁸ Kasse und kurzfristige Bankguthaben.

⁸⁹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 33.

Schwierig zu erreichen ist bei einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung außerdem die reale Kapitalerhaltung. Denn erfasst werden nur die nominalen Veränderungen des Finanzmittelbestandes.

Aufgrund der fehlenden Abstimmung zwischen den Bestandskonten und den Konten des Kapitalflusses kann es darüber hinaus zu Mittelabflüssen kommen, die das (zu erhaltende) Grundstockvermögen mindern.

Des Weiteren fehlt es der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung an der für entscheidungserhebliche Information erforderlichen Zukunftsorientierung.⁹⁰ Denn sie bildet nur die vergangenen Zahlungsströme ab.

Ein Vorteil der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gegenüber anderen Methoden der Rechnungslegung ist die einfache Objektivierbarkeit und Manipulationsfreiheit.⁹¹ Denn Zahlungsströme sind unabhängig von der Definition von Aufwendungen und Erträgen. Dafür kann das Jahresergebnis durch die willkürliche Wahl von Zahlungszeitpunkten beeinflusst werden.⁹² Auch würden durch das bloße Abstellen auf Zahlungsströme im Steuerrecht alle Einkünfte gleichbehandelt.⁹³ Außerdem werden die geringen formalen Anforderungen als Vorteil genannt.⁹⁴

Ein Unterfall der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist die vor allem für Zwecke der Besteuerung eingesetzte Einnahme-Überschuss-Rechnung.⁹⁵ Diese erfasst zwar ebenfalls grundsätzlich nach dem Zu- bzw. Abfluss von Geldmitteln.⁹⁶ Durchlaufende Posten und die Aufnahme bzw. Tilgung von Finanzierungsmitteln werden jedoch nicht erfasst.⁹⁷ Investitionen werden in der Einnahme-Überschuss-Rechnung über Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzungen) berücksichtigt.⁹⁸

2.2.3 Die kaufmännische Rechnungslegung

Die kaufmännische Rechnungslegung stellt — unabhängig vom Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses — auf die periodengerechte Erfassung der Aufwendungen und Erträge ab. Auch verlangt diese Methode der Rechnungslegung schon vom System her eine

⁹⁰ Vgl. dazu HOMMEL [Bilanzierung] (1998), S. 22.

⁹¹ Zur Manipulationsfreiheit als Anforderung einer entscheidungserheblichen Information siehe HOMMEL [Bilanzierung] (1998), S. 21.

⁹² Werden die Rechnungen in einem Jahr kurz vor, im nächsten Jahr kurz nach dem Stichtag bezahlt, so wird das dazwischen liegende Jahr von Ausgaben entlastet und hat in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ein gutes Ergebnis.

⁹³ WEBER-GRELLET [Reform] (1998), S. 1349.

⁹⁴ KRÖMER [Recht] (2000), S. 53.

⁹⁵ Zur Einnahme-Überschuss-Rechnung ausführlich: ZIMMERMANN [EÜR] (1995).

⁹⁶ Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, § 4 Abs. 3, S. 1 EStG.

⁹⁷ § 4 Abs. 3, S. 2 EStG.

Verknüpfung zwischen der Erfassung der Stromgrößen (Gewinn- und Verlustrechnung) und der Bestandsgrößen (Bilanz). Für die Überwachung der zweckentsprechenden Mittelverwendung ist die kaufmännische Rechnungslegung daher besser geeignet als die Kameralrechnung oder die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Denn ungerechtfertigte Mittelabflüsse können nicht ohne weiteres erfolgen. Der Mittelverbrauch müsste zumindest in der Veränderung der Bestandskonten erfasst werden.

Durch die Berücksichtigung von Risiken in Form von Rückstellungen ist die kaufmännische Rechnungslegung zukunftsorientierter als die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.⁹⁹

Eine weitere Kritik an der Rechnungslegung nach HGB ist, diese würde Investitionen nur mit deren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerten. Richtig wäre es, zu jedem Stichtag die erwarteten Einnahmeüberschüsse zu verwenden. In diesem Argument wird übersehen, dass zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung die Anschaffungs-/Herstellungskosten mindestens den erwarteten Einnahmeüberschüssen entsprachen.¹⁰⁰ Ändern sich die Erwartungen bezüglich der erwarteten Einnahmeüberschüsse ist auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Die (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten sind daher ein objektivierter Schätzer für die erwarteten Einnahmeüberschüsse aus den Vermögensgegenständen.

Allerdings ist die kaufmännische Rechnungslegung nach dem derzeitigen Stand des HGB dem Nominalwertprinzip verpflichtet.¹⁰¹ Entgegen der in Art. 33 der IV. EG-Richtlinie¹⁰² vorgesehenen Option zu Wiederbeschaffungspreisen gelten im deutschen Bilanzrecht Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der niedrigere beizulegende Wert/Teilwert als Wertmaßstab.¹⁰³ Der Jahresüberschuss misst daher lediglich die nominale Kapitalerhaltung. Entsprechend dem Stifterwillen kann aber eine reale Kapitalerhaltung erforderlich sein. Dieses Ziel könnte durch entsprechende Maßnahmen jedoch erreicht werden — etwa durch die vom IDW vorgeschlagene Kapitalerhaltungsrücklage.¹⁰⁴

⁹⁸ § 4 Abs. 3, S. 3 EStG.

⁹⁹ Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nur die Zahlungsmittelzu- und abflüsse der Vergangenheit erfasst, werden unter den Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zumindest zukünftige negative Einflüsse auf das Vermögen erfasst.

¹⁰⁰ Anderenfalls hätte der Kaufmann diese wohl nicht angeschafft/hergestellt.

¹⁰¹ Ebenso: BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 244, Rz. 8.

¹⁰² Zitiert nach: BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 244, Rz. 8.

¹⁰³ § 253 HGB, § 6 EStG.

¹⁰⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 65.

Das im deutschen HGB verankerte Vorsichtsprinzip¹⁰⁵ ist ein Motiv des handelsrechtlichen Jahresabschlusses der Gläubiger-¹⁰⁶ und Anlegerschutz. Motiv der Rechnungslegung der eigentümerlosen und i. d. R. fremdnützigen Stiftung ist dagegen der Schutz des im Stiftungszweck objektivierten Stifterwillens.¹⁰⁷

Kritisch wird auch die Konzentration der kaufmännischen Rechnungslegung auf leistungswirtschaftliche Informationen gesehen.¹⁰⁸ Stiftungsspezifische Posten könnten jedoch entsprechende Informationen vermitteln.¹⁰⁹

Durch die Orientierung an anderen Rechnungslegungsstandards, z. B. den International Accounting Standards oder US-GAAP, statt den HGB-Normen könnte eine höhere Zieladäquanz der Rechnungslegung von Stiftungen erreicht werden.¹¹⁰ Dadurch wird eine stärkere Einsicht in die Ertragskraft der Stiftung erwartet. Der Einwand, die Rechnungslegung dürfe sich bei der Stiftung nicht am Shareholder-Value Prinzip orientieren¹¹¹, geht jedoch von einer falschen Interpretation des Shareholder-Value Prinzips aus. Profitieren die Anteilseigner von einer Maximierung der Erträge, profitieren die Destinatäre in gleichem Maße von einer Steigerung der Erträge der Stiftung, da dann mehr Geld für die Zwecke der Stiftung zur Verfügung steht. Der augenfälligste Unterschied zwischen einem Anteilseigner und einem Destinatär sind die fehlenden Mitgliedschaftsrechte eines Destinatäre. Letztlich sollen jedoch seine Interessen durch die Stiftungsaufsicht sichergestellt werden, sodass der einzige Unterschied in der direkten (Anteilseigner) bzw. indirekten (Destinatär/Stiftungsaufsicht) Interessensvertretung liegt. Bezüglich der Betrachtung des Shareholder-Values bestehen jedoch keine Unterschiede. Im einen wie im anderen Fall sind die entziehbaren (ausschüttbaren) Überschüsse Maßstab.¹¹²

2.2.4 Zwischenergebnis

Unter den Methoden der Rechnungslegung zeichnet sich die kaufmännische Rechnungslegung durch die Möglichkeit einer systemimmanenten Kontrolle des

¹⁰⁵ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

¹⁰⁶ Der Gläubigerschutz spielt bei der Rechnungslegung der Stiftung zwar auch, aber nur eine untergeordnete Funktion, so bereits: MÜHLHÄUSER [Publizität] (1970), S. 108.

¹⁰⁷ SANDBERG [Mittel] (2000), S. 62.

¹⁰⁸ SANDBERG [Mittel] (2000), S. 62.

¹⁰⁹ So lässt § 265 Abs. 5 HGB ausdrücklich sowohl die Untergliederung eines Postens sowie die Hinzufügung neuer Posten zu.

¹¹⁰ Vgl. dazu SANDBERG [IAS] (1999).

¹¹¹ So die Kritik von GRONEMANN [Rechnungslegung] (2000), S. 45 f.

¹¹² Vgl. für den Fall der Unternehmensbewertung dazu DRUKARCZYK [Unternehmensbewertung] (1998), S. 126.

Vermögens aus.¹¹³ Auch berücksichtigt die Rechnungslegung nach HGB Sachverhalte, die sich erst in der Zukunft negativ auswirken werden.

Die Flexibilität der kaufmännischen Rechnungslegung kann sich positiv wie negativ auswirken. Flexibilität der Methode bedeutet einerseits die Möglichkeit der Anpassung. So kann die Neubewertung zu Zeit- oder Ertragswerten die Ertragskraft der Stiftung aktueller darstellen.¹¹⁴ Flexibilität führt andererseits zu Abgrenzungsproblemen führen. Während der Ab- oder Zufluss von Geldmitteln eindeutig ist, können Aufwendungen oder Erträgen unterschiedlich definiert werden.¹¹⁵

In der Abwägung der Vor- und Nachteile wird der kaufmännischen Rechnungslegung der Vorzug gegeben.¹¹⁶

¹¹³ So ist es zum Beispiel nicht möglich, ein Bankkonto zu bebuchen, ohne dass der Aufwand gleichzeitig erfasst wird. Bei einer Kameralrechnung oder einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist dies möglich. Aufgrund der Verwendung von Verbindlichkeitskonten ist beispielsweise durch das System sichergestellt, dass jede dort erfasste Rechnung auch nur einmal bezahlt wird. Im kameralistischen System ist die Buchhaltungsmethode darauf angelegt, dass solange bezahlt wird, wie Mittel bei dem entsprechenden Haushaltsposten vorhanden sind.

¹¹⁴ Diese höhere Transparenz jedoch Begehrlichkeiten bei den Destinatären mit der Gefahr einer Verwendung von nicht durch reale Vermögenszuwächsen gedeckten Buchgewinnen.

¹¹⁵ Als Beispiel sei die Abgrenzung von Instandsetzungsaufwand und Herstellungskosten für Gebäude genannt. Die Kasuistik des Bundesfinanzhofes hierzu spricht – im wörtlichen Sinne – Bände.

¹¹⁶ Es wird jedoch auch zugestanden, dass bei Stiftungen, die nur Geldvermögen haben, eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ausreichend ist. Hier würde eine Bilanzierung keine anderen Informationen gewähren. Dieser Spezialfall kann jedoch nicht als Maßstab gelten, zumal in diesem Fall Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Jahresabschluss deckungsgleich wären.

Teil 2 Normen der Rechnungslegung

1. Die Entwicklung von Rechtsnormen

Neben der Selbstinformation des Kaufmanns ist die Rechenschaft über die Verwaltung fremden Vermögens ein Auslöser für die Entwicklung von Normen zur Rechnungslegung. Die Verwaltung vom fremden Vermögen ist jedoch kennzeichnend für die Stiftung. Stiftungsrecht und die Entwicklung von Normen zur Rechnungslegung haben sich somit parallel zueinander entwickelt.

1.1 Antike

Die Stiftung war in der Antike keine selbständige juristische Person, wie sie das im modernen Recht ist.¹¹⁷ Es wurde ein Vermögen zur Verwirklichung eines dauernden Zwecks, in der Regel religiöse, zuweilen auch soziale Zwecke, gewidmet.¹¹⁸ Der Verwalter dieses zweckbestimmten Vermögens unterlag besonderen Rechenschaftspflichten.

Das römische Recht legte ausdrückliche Rechenschaftspflichten bei der Verwaltung fremder Vermögensinteressen fest.¹¹⁹ Eine doppelte Buchführung oder etwas auch nur annähernd Ähnliches war den Römern nicht bekannt.¹²⁰ In den griechischen Stadtstaaten der Antike war der Vorsitzende des Vereins (επιστοπος), der eine Stiftung verwaltete, zur Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben für dieses Sondervermögen im Besonderen verpflichtet.¹²¹ Für die von der Stadt verwalteten Stiftungen übernahmen diese Aufgabe spezielle Verwaltungsbeamte, die neben einer jährlichen Rechenschaftspflicht bei ihrem Wechsel bzw. der Neuwahl der verwaltenden Kommission rechenschaftspflichtig waren.¹²² Die Rechnungslegung erfolgte – wie bei den Kaufleuten der römischen und griechischen Antike auch – in berichtender Form, nicht in tabellarischer Form.¹²³

¹¹⁷ FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 308; LAUM [Antike] (1914), S. 1; EMNETH [RI] (1948), S. 38.

¹¹⁸ FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 308; LAUM [Antike] (1914), S. 2; EMNETH [RI] (1948), S. 38.

¹¹⁹ Vgl. die Nachweise bei IKELS [259] (1976), S. 10 unter Hinweis auf KLEWITZ: Die Verpflichtung zu Rechnungsstellung, Diss. Straßburg 1889, S. 2 ff.

¹²⁰ YAMEY [Introduction] (1956), S. 1

¹²¹ LAUM [Antike] (1914), S. 225.; zur rechtlichen Stellung siehe FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 308.

¹²² LAUM [Antike] (1914), S. 227f.

¹²³ CROIX [Acc] (1956), S. 46.

In Ägypten bestanden Totenkultstiftungen, die Dörfer und Liegenschaften als Stiftungsvermögen hatten, von dessen Erträgen bzw. Abgaben die Kosten des Totenkultes, einschließlich der Bezahlung der Priester, bestritten wurden.¹²⁴ In Babylonien bestanden ebenfalls Götterkultstiftungen.¹²⁵ Hierfür übernahmen Priester die Buchführung und Rechnungslegung.

Aufgrund der überschaubaren Verhältnisse sowohl des Vermögens als auch des Stiftungszweckes reichte die zu dieser Zeit übliche berichtende Form der Rechnungslegung von Einnahmen und Ausgaben aus.¹²⁶

Für den germanischen Bereich liegen aus vorchristlicher Zeit keine Hinweise auf das Bestehen von Stiftungen oder Stiftungsrecht vor. Dort tauchen stiftungsähnliche Institutionen erst mit der Christianisierung auf.¹²⁷

Der *Codex Iuris Civilis* kannte zwar das Rechtsinstitut der Fideikomnisse, also einer Spezialform der Stiftung (XXIII *De fideicommissariis hereditatibus*, Inst. 2.23). Eine ausdrückliche Regelung für die Rechenschaft des *fideicommissarius* war in dem *Codex* jedoch nicht enthalten. Auch regelte der Codex das Stiftungsrecht als Teil des Erbrechts lediglich in ersten Ansätzen.¹²⁸

In der nach-klassischen Zeit tauchte in Folge der Anerkennung des Christentums durch Konstantin nicht nur die Konzeption der juristischen Person als rechtlich selbständige Einheit auf.¹²⁹ Aus dieser neuen (zivilrechtlichen) Betrachtungsweise ergab sich auch die Notwendigkeit einer neuen Betrachtung der Rechenschaftspflichten. Eine natürliche Person ist lediglich „sich selbst Rechenschaft schuldig“. Ausgehend von einer rechtlich selbständigen Einheit (der juristischen Person), die jedoch nicht selber handeln kann, ist der Verwalter des Vermögens Anderen Rechenschaft schuldig. Heute würde diese Fragestellung als „principal-agent“-Konflikt bezeichnet werden, in der aufkommenden christlichen Kirche wurde die Fragestellung als Rechenschaftspflicht gegenüber dem Ortsbischof geregelt.¹³⁰

¹²⁴ LAUM [Antike] (1914), S. 238.

¹²⁵ LAUM [Antike] (1914), S. 239.

¹²⁶ CROIX [Acc] (1956), S. 14f.

¹²⁷ SCHULZE [StiftR] (1990), S. 1981.

¹²⁸ Siehe dazu COING [HdbStiftR] (1999), § 5, Rz. 6f.

¹²⁹ FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 309f.

¹³⁰ Siehe dazu die folgenden Ausführungen.

1.2 Mittelalter und beginnende Neuzeit

Stiftungen in der Spätantike und im Mittelalter waren ebenfalls religiösen Zwecken verbunden („*piae causae*“¹³¹). Der *codex* des christlichen Kaisers Justinian sieht explizite Regelungen vor, wonach jeder Christ einen Teil seines Vermögens für fromme Zwecke zur Verfügung stellen soll.¹³² Innovativ im Christentum war die Verbindung des Stiftungswesens mit der Caritas.¹³³ Bereits im römischen Recht der Spätantike und später standen die Stiftungen „*ad pias causas*“ unter der Aufsicht des jeweiligen Ortsbischofs.¹³⁴ Zu den ältesten Regelungsbereichen des Stiftungsrechts noch aus den Zeiten des christlichen Altertums gehören die Rechnungslegung, ein Veräußerungsverbot des Grundstockvermögens und die Stiftungsaufsicht.¹³⁵ Den Stiftungsverwaltern war eine jährliche Rechnungslegung gegenüber dem Ortsbischof vorgeschrieben.¹³⁶ Diese Regelungen entwickeln sich parallel zur Idee einer eigenständigen juristischen Person.¹³⁷

Im Übergang zum Hochmittelalter entstanden durch Memorialstiftungen an Domkapiteln und Stiftskirchen Sondervermögen.¹³⁸ Auch verlagerte sich in dieser Zeit in Folge der allgemeinen wirtschaftlichen Tätigkeit und sozialen Entwicklung die caritative Tätigkeit in die Städte.¹³⁹ Mit den Universitäten wurden im spätmittelalterlichen Territorialstaat auch säkulare Sondervermögen gebildet.¹⁴⁰ Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Stiftung keine eigene Rechtsform war, sondern einem Personenverband¹⁴¹ oder anderen Körperschaften¹⁴² (*universitas*) rechtlich gleichgestellt war. Diese dogmatische Unterscheidung zum Begriff der *universitas* ist an dieser Stelle nicht entscheidend. Für die Rechnungslegung sind diese Entwicklungen in zweierlei Hinsicht bedeutsam: Die Bildung von Sondervermögen bedingt die Notwendigkeit einer Rechenschaftspflicht für das dadurch eigenständige Vermögen, auch wenn eine gesonderte Regelung durch Gesetze oder Verordnungen nicht erfolgte. In den Städten entwickelten sich andere ökonomische Verhältnisse. Dort wirtschafteten

¹³¹ Nachweise bei RICHTER [Charity] (1998), S. 428.

¹³² SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 11 m. w. N.

¹³³ BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 167.

¹³⁴ SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 13 m. N.; SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1981.

¹³⁵ LIERMANN [Hdb] (1963), S. 38.

¹³⁶ LIERMANN [Hdb] (1963), S. 40.

¹³⁷ Siehe dazu die Darstellung bei FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 310f. mit dem Verweis auf die Quellen.

¹³⁸ BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 169.

¹³⁹ BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 169.

¹⁴⁰ Siehe dazu: BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 169.

¹⁴¹ SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1985f.

nicht nur mehr oder minder autarke kirchliche Einrichtungen, sondern auch bürgerliche Kaufleute.

Die fehlende Regelung und Effizienz der Stiftungsaufsicht (und den damit verbundenen Rechenschaftspflichten) hatte anscheinend auch Auswirkungen auf die Stiftungsorganisation. Nach den Feststellungen von BORGOLTE bemühten sich die Stifter selbst darum, durch Urkunden und Testamente Kontrolle für Stiftungsorgane und Stiftungsbegünstigte zu errichten, da weltliches Recht und staatliche Ordnung die Stiftungen im Mittelalter niemals effektiv sicherten.¹⁴³ Demnach wurden Verwandte, Bischöfe, Äbte oder Stadträte als Verwalter eingesetzt,¹⁴⁴ um den Bestand der Stiftung zu sichern.

Im 14. Jahrhundert übernahmen die Räte der Städte die Oberaufsicht über die Stiftungen durch den Vorbehalt der Vergabe von Pfründen und den Erlass von Spitalordnungen.¹⁴⁵ Darüber hinaus sind Belege vorhanden, dass die Räte auch die Stiftungserrichtungen beurkundeten.¹⁴⁶ Das 14. Jahrhundert bildete in Deutschland eine „neue Epoche des Stiftungswesens“, nämlich das „Zeitalter der kommunalen Stiftung“.¹⁴⁷ Der Übergang von der kirchlichen Stiftungsverwaltung auf die weltliche Herrschaft war verbunden mit einer stärkeren Regelung dieses Rechtsgebietes. Das Stadtrecht von Frankfurt a. Main (die sog. Reformation von 1509) beispielsweise verfügte die Pflicht der „Treuhänder in milden Sachen ihre Rechenschaft [zu] tun“ vor den Beauftragen des Rates.¹⁴⁸ Zu nennen ist auch die von Luther mitgestaltete *Leisniger Kastenordnung* von 1523, die Vorbildfunktion vor allem auf evangelische Städte hatte.¹⁴⁹

In dieser Zeit lassen sich auch die ersten Handelsbücher in Deutschland nachweisen.¹⁵⁰ Diese erfassten jedoch nur die Handelsgeschäfte, bei denen einem

¹⁴² SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 12.

¹⁴³ BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 168.

¹⁴⁴ So der Hinweis von BORGOLTE [Stiftungen] (2000), S. 168. SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 13, verweist auf die heute noch bestehende Stiftung des italienischen Kaufmanns Datini, der offenbar kein Zutrauen in kirchliche Amtsträger hatte. Er verbot ausdrücklich, dass kirchliche Amtsträger in der Verwaltung seiner Stiftung tätig werden.

¹⁴⁵ BAER [Geschichte] (1985), S. 125, mit Hinweisen auf Beispiele in der Stadt Augsburg.

¹⁴⁶ So für die nördliche Oberpfalz: KRAUß [Stiftungen] (2002), hier: S. 111, die auf die Wohltätigkeitsstiftungen eingeht, die zwischen 1398 und 1452 im oberpfälzischen Weiden errichtet wurden.

¹⁴⁷ EMNETH [RI] (1948), S. 38. Siehe auch SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 13 m. N.

¹⁴⁸ Stadtrecht von Frankfurt a. Main, Reformation von 1509, Titel 38, Abs. 8, zitiert nach BECKER [Stiftungen] (2000), S. 170.

¹⁴⁹ BECKER [Stiftungen] (2000), S. 170.

¹⁵⁰ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 3.

anderen Kredit gewährt worden war.¹⁵¹ Mit dem Handelsbuch der Regensburger Kaufmannsfamilie Runtinger Ende des 14. Jahrhunderts liegt nicht nur das einzig erhaltene süddeutsche Handelsbuch aus dieser Zeit vor, sondern auch eine erste umfassende Buchführung mit Warenhandelsbuch, Kassenbuch und Personenkonten, auf den auch Privatentnahmen gebucht wurden.¹⁵²

Anfang des 13. Jahrhunderts lässt sich die Entwicklung der doppelten Buchführung nachweisen. Die doppelte Buchführung in heutigem Sinn tauchte Ende des 13./Anfang des 14. Jahrhunderts in den Büchern italienischer Kaufleute auf.¹⁵³ Die erste gedruckte vollständige Darstellung der doppelten Buchhaltung ist in dem 1494 erschienenen Buch von Luca Pacioli enthalten.¹⁵⁴

Ausgehend von Norddeutschland verbreiteten sich Anfang des 15. Jahrhundert die Darstellung der Einnahmen und der Wareneinkäufe sowie der Verkäufe auf Ziel in tabellarischer Form.¹⁵⁵ Die doppelte Buchhaltung entwickelte sich in Deutschland jedoch erst im 16. Jahrhundert.¹⁵⁶

Ebenfalls in dieser Zeit entwickelte sich das Stiftungswesen weiter. Spätestens mit der Reformation löste sich das karitative Handeln von der rein religiösen Motivation. 1522 wurde beispielsweise in Augsburg ein städtisches Almosenamt geschaffen.¹⁵⁷

Die *Responsen* aus dieser Zeit beschäftigen sich nicht mit der Methode der Rechnungslegung, sondern mit dem Anspruch der Stiftungsaufsichtsbehörde, dem Rat, auf die Auskunft und Rechenschaft.¹⁵⁸

Das 16. Jahrhundert bringt für die Kaufleute nicht nur eine stärkere Regelung der Pflicht zur Rechnungslegung im Stadt- bzw. Landrecht¹⁵⁹, sondern auch für die Stiftungen. So wird die Pflicht der „öffentlichen Stellen, Bischof, Landesherr und Stadtrat, als *supremi executores*“, darüber zu wachen, dass der Stifterwille eingehalten wird, mit der Pflicht der Überwachungsorgane, die Rechnungslegung zu fordern, verbunden.¹⁶⁰ Der Wechsel zu einer säkularen Stiftungsaufsicht, insbesondere durch den Landesherrn, war politisch bedingt. Am deutlichsten wird dies in den protestantischen Ländern, die nach der Reformation, Besitz der katholischen Kirche und

¹⁵¹ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 3 ff.

¹⁵² PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 13 f.

¹⁵³ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 41 ff.

¹⁵⁴ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 41 ff.

¹⁵⁵ Siehe die Darstellung von PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 19 - 34.

¹⁵⁶ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. IV.

¹⁵⁷ BAER [Geschichte] (1985), S. 125.

¹⁵⁸ PLEIMES [Irrwege] (1954), S. 24 f.

¹⁵⁹ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 168 f.

mit ihr verbundener Einrichtungen übernahmen.¹⁶¹ Diese Verweltlichung des Stiftungsrecht ist gekennzeichnet durch den Übergang der Stiftungsaufsicht auf die Territorialstaaten, die Entwicklung von Grundsätzen einer „Stiftungspolizei“ und die Übernahme des Stiftungsrecht aus dem *ius canonicum* in das jeweilige weltliche Recht.¹⁶² Die Zusammenfassung des kirchlichen Stiftungsvermögens in landesherrliche Kassen,¹⁶³ also die Ablösung des kirchlichen Stiftungsrechts durch das der Territorialstaaten, erklärt den Einfluss der Kameralistik auf die Regelungen zur Rechnungslegung von Stiftungen.¹⁶⁴

Landesgesetzliche Vorschriften über die Buchhaltung wurden mit der kursächsischen Gesetzessammlung, dem *Codex Augusteus* (Leipzig 1724) erstmals erlassen.

1.3 Allgemeines Preußisches Landrecht

Das Allgemeine Preußische Landrecht von 1791 enthielt eine Rechnungslegungspflicht für solche, die aufgrund eines Vertrags- oder anderen Rechtsverhältnisses für Rechnung eines anderen oder für gemeinschaftliche Rechnung Geschäfte besorgten.¹⁶⁵ Gemeinnützige Organisationen standen unter der Oberaufsicht des Staates.¹⁶⁶ Die Rechnungslegung der Stiftungsorgane dagegen richtete sich, vorbehaltlich des Oberaufsichtsrechts des Staates, nach den Bestimmungen des Stifters.¹⁶⁷

1.4 Reichsdeputationshauptschluss

Die im Rechtsrheinischen Deutschland erfolgte Säkularisation auf Grundlage des Reichsdeputationshauptschlusses vom 25. Februar 1803 umfasste auch die bisher der Aufsicht der Kirche unterstehenden Stiftungen. So wurden fromme und milde Stiftungen der landesherrlichen Aufsicht und Leitung unterstellt (§ 65 Reichsdeputationshauptschluss).¹⁶⁸ Eine ausdrückliche Regelung der Rechnungslegung ist nicht bekannt.

¹⁶⁰ PLEIMES [Irrwege] (1954), S. 41 f.

¹⁶¹ Siehe dazu auch FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 318f.

¹⁶² SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1986.

¹⁶³ Siehe dazu BECKER [Stiftungen] (2000), S. 172.

¹⁶⁴ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 2.8.

¹⁶⁵ IKELS [259] (1976), S. 11 m.w.N.

¹⁶⁶ PLEIMES [Irrwege] (1954), S. 67 unter Hinweis auf den 19. Titel des II. Theils, insbesondere § 80 sowie FEENSTRA [Foundations] (1998), S. 323.

¹⁶⁷ BALLERSTEDT [Gutachten] (1962), S. 13; RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 276.

¹⁶⁸ BAER [Geschichte] (1985), S.

1.5 Anfang des 19. Jahrhunderts

Die Errichtung der Stiftung Städelsches Kunstinstitut¹⁶⁹ in Frankfurt a. Main zu Beginn des 19. Jahrhunderts brachte nicht nur die Gründung der „Mutter aller Kulturstiftungen“¹⁷⁰, sondern manifestierte auch die Konzeption der Stiftung als juristische Person im deutschen Recht.¹⁷¹ Der Begriff der „juristischen Person“ werde zu Beginn des 19. Jahrhunderts „in der Dogmatik und der Gesetzgebung zur Formel, die das Stiftungsrecht behext, so daß auch die tatsächliche Gestaltung unseres Stiftungswesens ihre einst so schöpferische Kraft verliert“, klagt PLEIMES.¹⁷²

Für die Rechnungslegung gibt ‚Fall *Städel*‘ [„The *Städel* Case“¹⁷³] zu folgenden Überlegungen Anlass: Erstens, die (selbständige) Stiftung hat für „ihr“ Vermögen eigenständig Rechnung zu legen. Zweitens, ab wann beginnt diese Rechnungslegungspflicht? Diskutierten die Juristen im 19. Jahrhundert den Zeitpunkt des Entstehens einer Stiftung,¹⁷⁴ so ist hier zu erörtern, wann die Pflicht zur Rechnungslegung entsteht.¹⁷⁵ Hinzuweisen ist auch auf das deutsche Verwaltungsmodell für die Stiftung: das Stiftungswesen wird demnach dem staatlichen und nicht dem gesellschaftlichen Bereich zugeordnet.¹⁷⁶ Diese Traditionslinie erklärt nicht nur den starken Einfluss der (staatlichen) Stiftungsaufsicht, sondern auch die Beliebtheit der Kameralrechnung oder der ihr ähnlichen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung unter den Stiftungen.

Wie sich in der zivilrechtlichen Diskussion die Figur der juristischen Person durchsetzte,¹⁷⁷ so bewegten in der Diskussion um die zutreffende Art der Rechnungslegung im 19. Jahrhundert drei Bereiche: die Definition und die periodische Ermittlung des Unternehmensgewinns, der an den Bedürfnissen außenstehender Anteilseigner orientierte Jahresabschluss und die Rolle des Staates in der Regulierung der Bilanzierung.¹⁷⁸ Das „Bilanz-Bewusstsein“ und die Konzeption der juristischen Person entwickelten sich also parallel.

¹⁶⁹ Siehe dazu grundlegend: BECKER [Städel-Paragraph] (1984) und (1990); zusammenfassend: SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 14f.

¹⁷⁰ KÖNIG [Träger] (2001), S. 13.

¹⁷¹ RICHTER [Charity] (1998), S. 430.

¹⁷² PLEIMES [StiftR] (1938), S. 1, ihm zustimmend: MESTMÄCKER [Referat] (1964), G8.

¹⁷³ So die Überschrift bei RICHTER [Charity] (1998), S. 430.

¹⁷⁴ BECKER [Städel-Paragraph] (1990), Sp. 1848.

¹⁷⁵ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 1.4.1.

¹⁷⁶ Siehe hierzu: RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 443.

¹⁷⁷ Einen Überblick über die rechtsdogmatische Entwicklung in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts gibt SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 16.

¹⁷⁸ LITTLETON/YAMEY [Studies] (1956), S. VII.

Anfang des 19. Jahrhunderts trat nicht nur die Kulturstiftung hervor, es entwickelte sich auch die Unternehmensträgerstiftung als neuer Stiftungstypus.¹⁷⁹ 1889 wurde die Carl-Zeiss-Stiftung errichtet.¹⁸⁰ Damit stand eine Stiftung im Schnittpunkt von Stiftungs(zivil)recht und dem Recht der Unternehmen. Es liegt auf der Hand, dass die Rechnungslegung der Stiftung sich damit der der Unternehmungen anpassen musste.

1.6 Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch und Bürgerliches Gesetzbuch

Ende des 19. Jahrhunderts waren sowohl die Rechnungslegung der Kaufleute als auch das Stiftungsrecht im Partikularrecht der Länder geregelt.¹⁸¹ Während sich im 4. Abschnitt des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches (AHGB) vom 10. Mai 1897 eine reichseinheitliche Regelung für die Handelsbücher getroffen wurde,¹⁸² entschied sich der historische Reichsgesetzgeber angesichts der verfassungsmäßigen Kompetenzverteilung, im gleichzeitig in Kraft tretenden Bürgerlichen Gesetzbuch nur das zivilrechtliche Stiftungsrecht zu regeln.¹⁸³ Die der Stiftungsaufsicht zugeordnete Rechnungslegung von Stiftungen blieb somit den Landesgesetzen überlassen.¹⁸⁴ Enthalten im BGB ist lediglich eine Verweisung auf die allgemeine Rechenschaftspflicht (§ 259 Abs. 1 BGB und § 260 Abs. 1 BGB, auf die §§ 86, S. 1/27 Abs. 3/666 BGB verweisen).¹⁸⁵

1.7 Die Landes-Stiftungsgesetze

Dieser Dualismus – Regelung der privatrechtlichen Vorschriften durch Reichs(Bundes)recht einerseits, der öffentlichrechtlichen Angelegenheiten im Länderrecht andererseits – ist bis heute erhalten. Die bayerische Gemeindeordnung vom 29. April 1869 regelte die Staatsaufsicht über die kommunalen Stiftungen.¹⁸⁶ Zu den weiteren Stiftungsgesetzen der Länder moderner Fassung gehören das sächsische Gesetz, die juristischen Personen betreffend von 1868 und das badische Gesetz, die

¹⁷⁹ SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1989.

¹⁸⁰ SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1989.

¹⁸¹ PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 236 für die Rechnungslegung m. N. bzw. FRHR. v. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 4 und SAENGER [Privatautonomie] (2001), S. 18, für das Stiftungsrecht.

¹⁸² Im Einzelnen siehe dazu PENNDORF [Geschichte] (1913), S. 237; zur Rechnungslegung insbesondere auch WÖHE [Entwicklung] (1999), S. 66.

¹⁸³ Motive I, S. 119; SAENGER [Privatautonomie] (2001), S. 19.

¹⁸⁴ An dieser fehlenden Regelung zumindest für Stiftungen mit eigenem Geschäftsbetrieb Kritik übend: BALLERSTEDT [Gutachten] (1962), S. 12.

¹⁸⁵ Siehe dazu in Teil 22.2.3.

¹⁸⁶ BAER [Geschichte] (1985), S. 132.

Rechtsverhältnisse und die Verwaltung der Stiftungen betreffend von 1870.¹⁸⁷ Im letzten Drittel des ausgehenden 19. Jahrhunderts erlebte das Deutsche Reich, insbesondere Bayern einen Stiftungsboom. So stieg zwischen 1888 und 1907 in Bayern das Stiftungsvermögen von RM Mio. 420 auf RM Mio. 611 um 44 %, in der Stadt Nürnberg zwischen 1830 und 1910 von RM Mio. 1,3 auf RM Mio. 31, und in Düsseldorf vom beispielsweise zwischen 1870 und 1911 von TRM 341 auf TRM 14.772.¹⁸⁸ In der Wilhelminischen Zeit breitete sich der Stiftungsgedanke in Deutschland weit aus, bevor die Inflation 1923/24 zahlreiche Stiftungsvermögen vernichtete und die Bereitschaft zur Stiftung auf lange Zeit minderte.¹⁸⁹

1.8 Weimarer Republik

Für die Rechnungslegung kam Ende der 20er, Anfang der 30er Jahre des 20. Jahrhunderts ein neuer Gedanke auf: Die Rechnungslegungs-Publizität.¹⁹⁰ War die Rechnungslegung von Unternehmen allein oder doch ganz überwiegend an den Interessen der Personenkreise, die die an dem Unternehmen ein besonderes wirtschaftliches Interesse hatten, wie Gesellschafter oder Gläubiger, ausgerichtet, so kam in dieser Zeit der Gedanke auf, von gesamtwirtschaftlich bedeutenden Unternehmen die Offenlegung ihrer Rechnungslegung (Publizität) zu verlangen. In 1926 wurde dazu eine Enquête-Kommission beim Reichsjustizministerium eingerichtet.

Soweit bekannt, wurden die Stiftungen nicht in diese Überlegungen einbezogen. Ein möglicher Grund hierfür ist die Orientierung an gesamtwirtschaftlich bedeutenden Unternehmen und die Stiftungen wurden nicht als Unternehmensträger gesehen.

Aus den Erfahrungen in der Weltwirtschaftskrise (1930 bis 1932) kam es zu Teilreformen des Rechts der Aktiengesellschaften.¹⁹¹ Zwei in 1931 erlassene Notverordnungen mündeten in das Aktiengesetz 1937. Damit wurde das Recht der Aktiengesellschaft aus dem Handelsgesetzbuch ausgegliedert. Jede Aktiengesellschaft wurde jährlichen Pflichtprüfungen unterworfen, außerdem wurden die Gliederungs-, Bewertungs- und Prüfungsvorschriften ausgebaut.¹⁹²

¹⁸⁷ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStift] (1998), S. 40.

¹⁸⁸ Zusammenstellung des Nürnberger Stadtrats Dr. Franz in: Protokoll 1948 (1998), S. 3.

¹⁸⁹ SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1989.

¹⁹⁰ Vgl. RITTNER [Publ] (1964), S. 63.

¹⁹¹ Darstellung nach WÖHE [Entwicklung] (1999), S. 68f.

¹⁹² WÖHE [Entwicklung] (1999), S. 68f.

1.9 Die Zeit des Nationalsozialismus

Sowohl das Stiftungsrechts als auch die Regelungen zur Rechnungslegung wurden in das nationalsozialistische Wirtschaftsrecht einbezogen. Der bestehende Dualismus zwischen Reichs- und Landesstiftungsrecht wurde zwar formal nicht aufgehoben, jedoch ging die Stiftungsaufsicht im Wesentlichen auf das Reich über.¹⁹³ Während mit dem *Securities Acts* vom 1933 und 1934 in den Vereinigten Staaten von Amerika börsennotierte Unternehmen zur Rechnungslegung und Offenlegung verpflichtet wurden,¹⁹⁴ wurde im Sinne nationalsozialistischer Wirtschaft zwar eine Rechenschaftspflicht des Unternehmers gefordert, es kam jedoch zu keinem Gesetzentwurf für ein Publizitätsgesetz.¹⁹⁵

Während örtliche weltliche Stiftungen nach der Reichsgemeindeordnung vom 30. Januar 1935 wie Gemeindevermögen verwaltet wurden,¹⁹⁶ soweit nicht durch das Gesetz oder den Stifter etwas anderes bestimmt wurde, also der kameralistischen Rechnungslegung unterworfen wurden, wurde für Stiftungen die sinngemäße Anwendung der aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften in den Richtlinien zur Organisation der Buchführung vom 11. November 1937 auch für Stiftungen als „erwünscht“ bezeichnet.¹⁹⁷

1.10 Nachkriegszeit

Während das Bürgerliche Gesetzbuch bezüglich der Stiftungen unverändert blieb, erlebte das auf Landesgesetzgebung beruhende Stiftungsrecht nach dem 2. Weltkrieg „eine Blüte“.¹⁹⁸ Das erste Landes-Stiftungsgesetz nach dem Kriege war das bayerische Stiftungsgesetz von 1954¹⁹⁹, Hamburger Stiftungsgesetz im Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch in der Fassung vom 1. Juli 1958 und dem Berliner Stiftungsgesetz vom 11. März 1960. Eine weitere Phase der landesgesetzlichen Stiftungsrechtsgesetzgebung begann 1966 mit dem hessischen Stiftungsgesetz vom 4. April 1966 und dem Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz vom 22. April 1966 sowie dem niedersächsischen Stiftungsgesetz vom 24. Juli 1968. Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen erließen 1977 Stiftungsgesetze (Gesetz vom 4. Oktober 1977 bzw.

¹⁹³ RAWERT/AJZENSTEN [NatSoz] (1998), S. 158 ff.

¹⁹⁴ WATTS/ZIMMERMANN [Theory] (1986), S. 4.

¹⁹⁵ RITTNER [Publ] (1964), S. 65 f.

¹⁹⁶ EMNETH [RI] (1948), S. 50 f.

¹⁹⁷ ORTH [HdbStiftR] (1987), § 37, Rz. 129, unter Hinweis auf die im Ministerialblatt für die Wirtschaft, 1937, S. 329, II 8, abgedruckten Richtlinien.

¹⁹⁸ FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 3, Rz. 6.

21. Juni 1977). Die Landes-Stiftungsgesetze führte den Begriff der „Jahres[ab]rechnung“ ein. Diese Regelungen zur Rechnungslegung der Stiftungen sind bis heute gültig.²⁰⁰

Der im ausgehenden 19. Jahrhundert (Carl-Zeiss-Stiftung 1889) aufgetauchte Stiftungstypus der Unternehmensträgerstiftung²⁰¹ kam in der Rechtsform-Diskussion für Unternehmen wieder auf: jetzt aber mit der Stiftung als Rechtsform sozialisierter großer Unternehmen.²⁰²

In den Ländern Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg, Sachsen, Sachsen-Anhalt und dem als „Ost-Berlin“ bezeichneten Teil Berlins ergab sich zwischen 1945 und 1989 eine getrennte Entwicklung. Noch zu Zeiten der sowjetischen Besatzungszone wurden alle Sondervermögen aufgehoben,²⁰³ enteignet wurde die Carl-Zeiss-Stiftung,²⁰⁴ die ihren Sitz nach Oberkochen verlegte. Allein im Zeitraum von 1948 bis 1952 wurden durch Sammelbeschlüsse 501 Stiftungen in Sachsen-Anhalt aufgelöst.²⁰⁵ 1952 erfolgte die vollkommene Beseitigung des privaten Stiftungswesens durch den § 9 EGZGB [der DDR].²⁰⁶ Die Rede ist vom „stiftungsrechtlichen Kahlschlag nach 1945“, das nicht einmal zehn Prozent der Stiftungen in der DDR „überlebt hätten“.²⁰⁷ Inzwischen kann die Stiftungsbehörde feststellen, dass die Aufhebung einer Stiftung aufgrund einer nach SBZ/DDR-Recht nichtigen Entscheidung erfolgt ist und kann die Stiftung wieder aufleben lassen.²⁰⁸ Für die Rechnungslegung von Stiftungen bestand damit weitestgehend kein Regelungsbedarf mehr. Es ist anzunehmen, dass die wenigen (weiter bestehenden) Stiftungen im Bereich der Kirche nach kirchlichen Vorschriften Rechnung legten.

Das noch von der Volkskammer der DDR verabschiedete Stiftungsgesetz vom 13. September 1990 traf keine Regelung zur Rechnungslegung von Stiftungen. Da das Stiftungsgesetz der DDR noch in den Ländern Sachsen und Sachsen-Anhalt gilt, gelten

¹⁹⁹ Siehe hierzu RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 396.

²⁰⁰ Es kann daher auf die nachfolgenden Ausführungen in Teil 22.11 verwiesen werden.

²⁰¹ Siehe dazu oben auf S. 29.

²⁰² SCHULZE [StiftR] (1990), Sp. 1989.

²⁰³ REUTER [System] (1998), S. 31; FRHR. V. CAMPENHAUSEN [NL] (1998), S. 185.

²⁰⁴ KRONKE [Stiftungstypus] (1988), S. 1.

²⁰⁵ WEITZ [Dessau] (2001), S. 116 in Auswertung des *1. Dessauer Stiftungsbuches* (2001).

²⁰⁶ REUTER [System] (1998), S. 31; FRHR. V. CAMPENHAUSEN [NL] (1998), S. 185.

²⁰⁷ Erco von Dietze vom Konsistorium der Evangelischen Kirche der Kirchenprovinz Sachsen auf der zehnten Fortbildungsveranstaltung für Mitarbeiter von Stiftungsbehörden in den fünf östlichen Bundesländern, zitiert nach WINKLER [Stiftungsrecht] (2001), S. 24.

²⁰⁸ WINKLER [Stiftungsrecht] (2001), S. 24, unter Hinweis auf die BGH-Rechtsprechung.

für privatrechtliche Stiftungen in diesen beiden Bundesländern subsidiär die allgemeinen Regelungen des BGB.²⁰⁹

Für die Rechnungslegung von Unternehmen erfolgten detaillierte Vorschriften über die durch die Währungsreform in 1948 erforderlich gewordene Neubewertung des Vermögens und der Schulden durch das DM-Bilanzgesetz vom 21. August 1949.²¹⁰

1.11 Die Reformdiskussion um den 44. Deutschen Juristentag

Wurde die Rechnungslegung von Stiftungen als Bestandteil der obrigkeitsstaatlichen Stiftungsaufsicht im Wesentlichen durch die Einzelfallregelungen der Verwaltung definiert,²¹¹ setzte im Zusammenhang mit der Reformdiskussion auf dem 44. Deutschen Juristentag auch ein Nachdenken über eine bundeseinheitliche Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen ein. In dem von BALLERSTEDT vorgelegten Gutachten wurde eine bundeseinheitliche Regelung angemahnt, da das Landesrecht zersplittert und lückenhaft ist.²¹² Die Rechnungskontrolle und die Genehmigungsvorbehalte für ungewöhnliche Geschäfte wurden darin als wichtigste handhabende Aufsicht betrachtet.²¹³ Es sei daher eine bundeseinheitliche Regelung in Anlehnung an das damals bestehende Aktienrecht erforderlich. Bestätigt wurde das Erfordernis einer bundeseinheitlichen Regelung im Arbeitskreis auf dem Juristentag.²¹⁴ In der Arbeitsgemeinschaft wird lediglich die Publizität diskutiert. Die dem Arbeitskreis vorgelegte Schlussfrage „Soll in diesem Bundesgesetz²¹⁵ eine gewisse Publizität geschaffen werden, mindestens ein Stiftungsregister?“ wird einstimmig bejaht.²¹⁶

Bereits beim 45. Deutschen Juristentag griff RITTNER das Thema der Publizität von Rechnungslegung von Stiftungen auf.²¹⁷ Die Stiftung, so beklagte er unterliege „als solche so gut wie keiner Publizität“,²¹⁸ sie sollten jedoch zur Publizität ihrer

²⁰⁹ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.2.3.

²¹⁰ WÖHE [Entwicklung] (1999), S. 71.

²¹¹ Siehe die Kritik dazu von REUTER [System] (1998), S. 495.

²¹² BALLERSTEDT [Gutachten] (1962), S. 30 f.

²¹³ BALLERSTEDT [Gutachten] (1962), S. 49 f.

²¹⁴ Siehe *DJT* [StiftungsR] (1968), S. 26 und die Wiedergabe des Referats von MESTMÄCKER [Referat] (1964), G4.

²¹⁵ Gemeint ist ein Gesetz zur geforderten bundeseinheitlichen Reform des Stiftungsrechts, C. K.

²¹⁶ *DJT* [Verhandlungen], G.

²¹⁷ Vgl. RITTNER [Publ] (1964).

²¹⁸ RITTNER [Publ] (1964), S. 32.

Rechnungslegung verpflichtet werden, wenn sie eine gewisse Bilanzsumme erreichen.²¹⁹

Die Reformdiskussion um das Stiftungsrecht in Deutschland auf dem 44. und 45. Deutschen Juristentag hatte jedoch keine unmittelbaren gesetzgeberischen Auswirkungen. Der Gesetzgeber hielt die Reform des Stiftungsrechts in den 70iger Jahren für nicht mehr erforderlich.²²⁰

1.12 Interministerielle Arbeitsgruppe 1974 bis 1977

Vor allem in Reaktion auf die Diskussion des 44. Deutschen Juristentages setzte das Bundeskabinett am 18. September 1974 eine eigene interministerielle Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ unter Federführung des Bundesministeriums der Justiz ein.²²¹ In ihrem Bericht kam die Arbeitsgruppe zu dem Ergebnis, dass es im bestehenden Stiftungsrecht der Bundesrepublik keine Missstände im Stiftungsrecht gebe, weder durch die Rechtszersplitterung noch aufgrund der fehlenden durchgeltenden Regelung über die Stiftungsaufsicht.²²²

1.13 Das Bilanzrichtliniengesetz und Folgegesetze

Aktuell wurde das Thema „Rechnungslegung und Stiftungen“ im Zusammenhang mit der Umsetzung der IV. EG-Richtlinie zur Rechnungslegung. Diese sollte gemäß Art. 54 Abs. 3 lit. g) EWG-Vertrag die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften europaweit harmonisieren.²²³ Der bundesrepublikanische Gesetzgeber nutzte die Umsetzung der Richtlinien zu einer umfassenden, jedoch rechtsformunabhängigen, Regelung der Rechnungslegung. Die bisher im Aktiengesetz bzw. GmbH-Gesetz, teilweise im Handelsgesetzbuch, verstreuten Vorschriften zur Buchführung und Rechnungslegung wurden zusammengefasst und entsprechend den europäischen Vorgaben ergänzt. Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde ein drittes Buch („Handelsbücher“) in das HGB eingefügt.²²⁴ Die Diskussion um die Rechnungslegungspflicht der Stiftung entfaltete

²¹⁹ RITTNER [Publ] (1964), S. 166.

²²⁰ SAENGER [Privatautonomie] (2001), S. 20

²²¹ *Arbeitsgruppe* [Bericht] (1977), S. 368f.

²²² *Arbeitsgruppe* [Bericht] (1977), S. 373 ff.

²²³ Siehe dazu WÖHE [Entwicklung] (1999), S. 80.

²²⁴ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechtes (Bilanzrichtlinie-Gesetz – BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985.

sich vor allem um die Stiftung + Co. KG. Die Stiftung als solche ist kein Kaufmann im Sinne der §§ 1ff. HGB, sie unterfällt daher nicht den Vorschriften für alle Kaufleute im ersten Abschnitt des dritten Buches des HGB, die KG ist jedoch als Handelsgesellschaft Kaufmann. Sie unterliegt daher den Vorschriften des Handelsgesetzbuches. Weil die Stiftung weder in der Vierten EG-Richtlinie²²⁵ noch im Dritten Buch des HGB ausdrücklich erwähnt wurde, wurde die Stiftung auch als mögliche Rechtsform zur Vermeidung handelsrechtlicher Rechnungslegung und Publizität empfohlen.²²⁶

Im Zuge der Einbeziehung der Personenhandelsgesellschaften mit keiner natürlichen Person als Vollhafter (GmbH + Co-Richtlinie, umgesetzt durch das KapCoRiLiG 2000), wurde auch die Stiftung + Co. in die Pflicht zur Rechnungslegung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften einbezogen. Gemäß § 264 a HGB unterliegt eine Personenhandelsgesellschaft, an der keine natürliche Person einer unbeschränkten Haftung unterliegt, den Vorschriften für Kapitalgesellschaft. Die Stiftung + Co mit der Stiftung als einzigem Vollhafter unterliegt damit den Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Insofern ist eine bundeseinheitliche Regelung der Rechnungslegung inzwischen für einen Teilbereich des Stiftungsrechts erreicht.

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass die Kommentatoren die Bedeutung der Rechnungslegung für die staatliche Stiftungsaufsicht hervorheben. Konkrete gesetzgeberische Ausgestaltungen fehlten jedoch, trotz der bestehenden Kritik.

Mit der Renaissance der Stiftungen Ende der 90er Jahre und den damit verbundenen Gesetzesinitiativen gewann auch das Thema Rechnungslegung Prominenz.

1.14 Das Stiftungsgesetz der DDR

Kurz vor der Wiedervereinigung verabschiedete die Volkskammer der DDR ein Stiftungsgesetz, das sich in wesentlichen Zügen an den Stiftungsgesetzen der westdeutschen Bundesländer orientierte.²²⁷ Gemäß Art. 9 Abs. 3 des Einigungsvertrages wurde dieses Gesetz zum Landesstiftungsrecht für die neuen Länder.²²⁸ Eine Regelung übernahm die Volkskammer offenbar nicht: die Vorschriften zur Jahres[ab]rechnung. Dies ist der Grund, warum Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen die Länder sind, in denen die Vorschriften des BGB zur Rechenschaft von Stiftungen breite Anwendung finden.

²²⁵ Wie HAHN [EG] (1991), S. 125 ausdrücklich hinweist.

²²⁶ HENNERKES/SCHIFFER [StiftR] (1996), S. 186 f.

²²⁷ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 429.

²²⁸ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 429f.

1.15 Die Gesetzentwürfe Ende der 90er Jahre

Hintergrund der Diskussion um die Rechnungslegung der Stiftung war die Diskussion um das Verhältnis von Eigentum und Kontrolle.²²⁹ Auslöser war die Diskussion um die unternehmensverbundenen Stiftungen. Warum sollte eine GmbH + Co. zur Rechnungslegung und Publizität nach den (niedrigeren) Schwellenwerten nach dem HGB verpflichtet sein, so die Überlegung, während eine Stiftung + Co. aufgrund der wesentlich höheren Schwellenwerte des Publizitätsgesetzes praktisch nicht zur Rechnungslegung und Publizität verpflichtet ist. Die Stiftung, so war auf Tagungen und in Diskussionen zu hören, werde zur Vermeidung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Publizität missbraucht.

In Reaktion auf diese Diskussion enthielten alle Gesetzentwürfe zur Reform des Stiftungsrechts Ende der 90er Jahre eine ausdrückliche Regelung zur Rechnungslegung der Stiftung. Dabei wurde auf die Regelungen des HGB zur kaufmännischen Rechnungslegung zurückgegriffen.

1.15.1 Gesetzentwurf der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

Eröffnet wurde die Folge von Gesetzentwürfen und Entschließungen des Deutschen Bundestages mit dem Gesetzentwurf der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Förderung des Stiftungswesens (StiftFördG).²³⁰ Gemäß § 85 Abs. 2 BGB-E i.d.F. StiftFördG sollte der Stiftungsvorstand zur Aufstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses unter entsprechender Anwendung der Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 283-263 HGB) verpflichtet werden. Die Pflicht zur Erstellung eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszweckes sollte sich hingegen nach dem Landesrecht bestimmen.

Zur Begründung wurde die Bindung an die Vorschriften für alle Kaufleute wurde mit der Übereinstimmung mit den Regelungen einiger Landes-Stiftungsgesetze begründet, wo nach Stiftungen ausdrücklich verpflichtet sind, Bücher nach der Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen. Außerdem werde durch die kaufmännische Rechnungslegung eine „objektivierte Rechenschaft“ ermöglicht: „Die kameralistische Buchführung (Einnahmen-Überschußrechnungen) ist nicht in der Lage, Vergleichbares

²²⁹ ZOPPINI [Überdenken] (1998), S. 404.

zu leisten.“²³¹ Unabhängig vom Ergebnis und der falschen Begriffsverwendung²³² rechtfertigt die angeführte Begründung nicht die Verpflichtung von Stiftungen zur kaufmännischen Rechnungslegung. Denn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinne gelten auch für die anderen Buchführungsmethoden wie kameralistische Buchführung oder einfache Buchführung. In wie weit sich Rechnungslegung objektivieren lässt, ist strittig. Zum einen lassen sich wirtschaftliche Sachverhalte nicht immer vergleichen, zum anderen räumt auch das deutsche HGB eine Reihe von Wahlrechten ein. Aufgrund der bestehenden Regelungen und einer umfangreichen Rechtssprechung sind die Möglichkeiten einer individuellen Auslegung von Prinzipien und Vorschriften Grenzen gesetzt. Die kaufmännische Rechnungslegung ist in sofern leichter objektivierbar. In der mündlichen Begründung verwies Antje Vollmer auf die amerikanische Erfahrung. Stiftungen in den USA seien wie andere Körperschaften „zu einer ordentlichen Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlußberichtes verpflichtet“.²³³ Dadurch werde eine größere Transparenz und damit eine hohe gesellschaftliche Akzeptanz von Stiftungen erreicht.²³⁴

Diese Gleichstellung von Stiftungen mit den körperschaftlich organisierten juristischen Person des Privatrechts,²³⁵ stieß auf heftige Kritik. Zwar erkannte der Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. in einem 1999 veröffentlichten Standpunkt die Transparenz als Notwendigkeit für die Rechnungslegung von Stiftungen an, jedoch solle die Form der Rechnungslegung jeder Stiftung grundsätzlich frei stehen.²³⁶

1.15.2 Gesetzentwurf der F.D.P.-Bundestagsfraktion

Der Gesetzentwurf der Bundestagsfraktion der F.D.P. zu Beginn der 14. Legislaturperiode übernahm den Verweis auf die Vorschriften des HGB des Entwurfs der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN aus der 13. Legislaturperiode.²³⁷ Neben dem Transparenzprinzip führte der Gesetzentwurf die Rechtssicherheit als Begründung für den Verweis auf die HGB-Normen an.²³⁸ Durch die Verweisung würde

²³⁰ BT-Drks. 13/9320 vom 1. Dezember 1997, zitiert als *Deutscher Bundestag* [StiftFördG-E] (1997)

²³¹ *Deutscher Bundestag* [StiftFördG-E] (1997), S. 11 f.

²³² Die kameralistische Buchführung ist eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, die Rechnungslegung nach § 4 Abs. 3 EStG ist eine Einnahmen-Überschuß-Rechnung, da sie die Investitionen über Abschreibungen berücksichtigt.

²³³ *Deutscher Bundestag* [13./219.] (1998), S. 19922

²³⁴ *Deutscher Bundestag* [13./219.] (1998), S. 19922

²³⁵ So die ausdrückliche Begründung in: *Deutscher Bundestag* [StiftFördG-E] (1997), S. 7.

²³⁶ *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Standpunkt] (1999), S. 1 u. 4.

²³⁷ *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (1999), § 84 Abs.2 BGB-E i.d.F. d. StiftRReformG-E.

²³⁸ *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (1999), S. 7.

die oftmals bestehende Rechtsunsicherheit für Stiftungsorgane und Prüfungsinstanzen beseitigt.

Die Aufnahme des F.D.P.-Entwurfs war zweigeteilt. Während die Befürworter des Entwurfes der Fraktion von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN die Übernahme begrüßten,²³⁹ kam von Seiten der Stiftungen und der Stiftungsaufsichtsbehörden Kritik an einer zu pauschalen Regelung.²⁴⁰

1.15.3 Entschließung der CDU/CSU-Bundestagsfraktion

In der Entschließung der CDU/CSU-Bundestagsfraktion²⁴¹ wird zwar auf die handelsrechtlichen Vorgaben Bezug genommen, jedoch fordert diese Entschließung die Abstimmung der Vorschriften eines Bundesstiftungsgesetzes mit den sich aus dem Nachweis gemeinnütziger Zweckerfüllung ergebenden Dokumentationspflichten. Stiftungen sollen erst ab einer bestimmten (nicht genannten) Größenordnung zur Veröffentlichung eines Jahresberichtes verpflichtet werden. Bezüglich des Umfangs dieser Publizität soll sich das Bundesstiftungsgesetz an den für politische Parteien geltenden Regeln orientieren.

Die Entschließung bleibt bezüglich der Rechnungslegung offen in alle Richtungen: Während die genannten handelsrechtlichen Vorgaben sich an Aufwendungen und Erträgen als Erfassungskriterium orientieren, stellten die Nachweispflichten für gemeinnützlichkeitsrechtliche Vorschriften und die Rechnungslegung nach dem Parteiengesetz auf Einnahmen und Ausgabe ab. Einer bestimmten Größenordnung bleibt die Pflicht zur Publizität unbestimmt.

1.15.4 Gesetzesantrag des Landes Hessen und Erfahrungsbericht der Stiftungsreferenten der Länder 1999

Der Gesetzesantrag des Landes Hessen 1999²⁴² enthält keine Regelungen zur Rechnungslegung von Stiftungen. In der Begründung zu einem neuen § 84 wird jedoch die Rechtsaufsicht der Länder nach Maßgabe des Stiftungsrechts der Länder kodifiziert.²⁴³

²³⁹ RAWERT [Anhörung] (1999), S. 4

²⁴⁰ PEIKER [Entwurf] (1999), S. 6 f.

²⁴¹ CDU/CSU [BT-Drks] (1999).

²⁴² Bundesrat [StiftRReformG] (1999).

²⁴³ Bundesrat [StiftRReformG] (1999), S. 8.

Das fehlende Interesse der Bundesländer an einer Reform des Stiftungszivilrechtes wird durch den Erfahrungsbericht der Stiftungsreferenten der Länder bestätigt. Deren deutlich überwiegende Zahl hält die rasche Reform des Stiftungssteuerrechts für sinnvoll. Änderungen des materiellen Stiftungszivilrechts hingegen wurden „aus einer Vielzahl von vollzugspraktischen und rechtspolitischen Erwägungen“ abgelehnt.²⁴⁴

Aufgrund der fehlenden Begründung können über die Hintergründe der ablehnenden Haltung nur Vermutungen angestellt werden. Bezüglich der Rechnungslegung liegt eine mögliche Begründung in der mangelnden Erfahrung der Aufsichtsbehörden in der kaufmännischen Rechnungslegung. „Vollzugspraktisch“ müssten sich in der Kameralrechnung erfahrene Beamte mit einer anderen Methode der Rechnungslegung auseinandersetzen.

1.15.5 Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000

In dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14. Juli 2000 hat sich der Bundestag zunächst auf die steuerrechtliche Begünstigung von Stiftungen beschränkt. Die Änderung und Ergänzung der §§ 80 ff. wurde zunächst zurückgestellt.²⁴⁵ Der *Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V.* wertet dieses Gesetz jedoch als Ausdruck des Gesetzgebers und der Parteien zur Unterstützung des Stiftungsgedankens.²⁴⁶

1.15.6 Gesetzentwurf der F.D.P.-Bundestagsfraktion von 2001

Mit einem weiteren Gesetzentwurf griff die F.D.P.-Bundestagsfraktion ihren eigenen Gesetzentwurf von 1999 in 2001 auf.²⁴⁷ Bezüglich der Rechnungslegung wurde die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches wiederholt, der Anwendungsbereich jedoch auf große Stiftungen mit Einnahmen oder Ausgaben von mehr als Euro 250.000 im Jahr eingeschränkt (§ 86, S. 1 u. 2 BGB-E i. d. F. StiftRReformG-E 2001). Vorbehaltlich einer abweichenden Regelung in der Stiftungssatzung haben kleinere Stiftungen eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu erstellen.

²⁴⁴ *Stiftungsreferenten* [Erfahrungsbericht] (1999), S. 2.

²⁴⁵ HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 119.

²⁴⁶ So dessen Geschäftsführer, Christoph Mecking, in einer Pressemitteilung anlässlich der Jahrestagung des Verbandes in Köln, zitiert nach *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Jahr] (2001), S. 1.

Die Pflicht zur Rechnungslegung wird ausdrücklich mit den Prinzipien der Transparenz, Rechtssicherheit und Rechtsklarheit begründet. Damit solle die bestehende Rechtsunsicherheit der Stiftungsorgane und der Stiftungsaufsicht beseitigt werden.²⁴⁸

1.15.7 Bund/Länder-Arbeitsgruppe „Reform des Stiftungsprivatrechts“

Zur ergebnisoffenen Untersuchung des Reformbedarfs auf dem Gebiet des Stiftungsprivatrechts wurde eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe eingesetzt. Diese arbeitete unter Federführung des Bundesministeriums der Justiz von Juli 2000 bis Oktober 2001 und legte am 19. Oktober 2001 ihren Abschlussbericht vor.²⁴⁹ Bezüglich der Rechnungslegung von Stiftungen lautete das Ergebnis:

„Die Arbeitsgruppe sieht über die bestehenden Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften hinaus keine Notwendigkeit, weitere, speziell auf Stiftungen bezogene Pflichten einzuführen. Hierdurch würden insbesondere zahlreiche kleinere Stiftungen mit einem nicht unerheblichem [sic!] Verwaltungsaufwand belastet, ohne dass dies durch ein besonderes öffentliches Interesse gerechtfertigt wäre.“²⁵⁰

Dieses Ergebnis steht im Gegensatz zu den Ergebnissen dieser Arbeit. Die bestehenden Regelungen sind nach hier vertretener Einschätzung unzulänglich. Der Verwaltungsaufwand würde sich gerade für kleinere Stiftungen bei einer eindeutigen gesetzlichen Regelung nicht erhöhen, vielmehr würde eine klare Regelung zu einer Vereinfachung des Verfahrens führen. Die bereits bestehende staatliche Stiftungsaufsicht liegt unstreitig im öffentlichen Interesse. Es ist nicht ersichtlich, warum eine bundeseinheitliche Regelung nicht durch ein besonderes öffentliches Interesse gerechtfertigt wäre.

1.15.8 Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. Juli 2002

Mit Gesetz vom 15. Juli 2002²⁵¹ hat der Gesetzgeber das Stiftungszivilrecht mit Wirkung vom 1. September 2002 auf eine bundeseinheitliche Regelungsgrundlage gestellt. Für die Rechnungslegung von Stiftungen hat sich – auf Bundesebene – hierdurch nichts geändert. Weder der Gesetzentwurf der Bundestagsfraktionen von SPD

²⁴⁷ *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (2001).

²⁴⁸ *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (2001), Begründung zu § 86 BGB-E, S. 6.

²⁴⁹ *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (2001), S. IX.

²⁵⁰ *Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht* (2001), S. XI: Zusammenfassung der Ergebnisse, Punkt 10.

und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN²⁵² noch der Gesetzentwurf der Bundesregierung²⁵³ noch die geänderte Fassung des Rechtsausschusses²⁵⁴ gehen auf die Frage der Rechnungslegung überhaupt ein. Vielmehr bleibt es bei den Verweisungen auf das Vereinsrecht.

1.15.9 Zwischenergebnis

Die Verzögerungen bei der Reform des Stiftungszivilrechts liegen in der schwierigen Frage der Verteilung von Gesetzgebungskompetenzen zwischen Bund und Ländern begründet.²⁵⁵ Dies zeigt sich auch bei der Regelung der Rechnungslegung. Während auf Bundesebene Vorschläge zu einer Rechnungslegung nach dem HGB auftauchen, wird von Seiten der Länder eine bundeseinheitliche Regelung abgelehnt. Zur Begründung wird auf den Arbeitsaufwand gerade für kleinere Stiftungen verwiesen. Diese Begründung erscheint jedoch nicht ausreichend: warum hat der Gesetzgeber für Kaufleute, einschließlich der GmbH, jeglicher Größenordnung eine bundeseinheitliche Regelung getroffen, mit der kleinere Stiftungen überlastet sein sollten? Es liegt die Vermutung nahe, dass der Arbeitsaufwand eher auf Seiten der Stiftungsaufsichtsbehörden befürchtet wird. Diese Vermutung wird durch den ausdrücklichen Verweis auf die Bund-Länder-Arbeitsgruppe in der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses gestützt.²⁵⁶ Es fällt auch, dass der Vorschlag der Oppositionsfraktion der F.D.P. zu einer bundeseinheitlichen Regelung letztlich nicht umgesetzt wird.²⁵⁷

1.16 Die Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Die als unbefriedigend empfundene Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen war Anlass für den Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) Standards zur Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen anzuregen. Nach zwei Vorgesprächen zwischen den beiden

²⁵¹ BGBl I S. 2634; zum Gesetzgebungsverfahren siehe: *Rechtsausschuss* [Beschlussempfehlung] (2002), S. 8.

²⁵² *Deutscher Bundestag* [StiftRModG-E] (2002).

²⁵³ *Bundesregierung* [StiftRModG-E] (2002).

²⁵⁴ *Rechtsausschuss* [Beschlussempfehlung] (2002).

²⁵⁵ KÖGEL [Anspruch] (2001), S. 29.

²⁵⁶ *Rechtsausschuss* [Beschlussempfehlung] (2002), S. 2 unter B.

²⁵⁷ *Rechtsausschuss* [Beschlussempfehlung] (2002), S. 2 unter B.: Erledigterklärung.

Verbänden in 1995 tagte ein vom IDW eingerichteter Arbeitskreis bis 13. Januar 2000 zwölfmal. Grundlage für die Diskussion war der 1995 vom Hauptfachausschuss verabschiedete Standard „Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen“. Aufgrund des Vorwurfes, die Wirtschaftsprüfer würden sich zu sehr an handelsrechtlichen Vorschriften orientieren, veranstaltete das IDW ein Symposium am 21./22. November 1996. Die abschließende Anhörung der beiden als Standards verabschiedeten Verlautbarungen fand am 14. Dezember 2000 statt. Gültigkeit erlangten die beiden Standards durch ihre Verabschiedung durch den Hauptfachausschuss am 25. Februar 2000.²⁵⁸

1.17 Zusammenfassung

Die geschichtliche Entwicklung zeigt, dass Stiftungen aus einer Vielzahl von Traditionen resultieren. Dies hat Auswirkungen auf die angewandte Methode der Rechnungslegung. Während religiös motivierte Stiftungen und städtische Stiftungen traditionell die Kameralrechnung bevorzugen, waren wohlhabende Kaufleute als Stifter für Bürgerstiftungen mit der kaufmännischen Rechnungslegung vertraut. Traditionell verwenden somit Stiftungen eine Vielzahl von Rechnungslegungssystemen. Andererseits wird das Fehlen einer einheitlichen Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen als nachteilig empfunden. Die Entwicklung zeigt, dass die kaufmännische Rechnungslegung als Methode der Wahl bevorzugt wird.

2. Normen der Rechnungslegung

2.1 Rechtsquellen

Im deutschen Stiftungsrecht lässt sich eine historisch gewachsene Aufteilung feststellen: die Regelung der privatrechtlichen Aspekte erfolgt bundeseinheitlich im BGB, öffentlich-rechtliche Fragen (einschließlich der Stiftungsaufsicht) sind durch den Landesgesetzgeber zu regeln.²⁵⁹ Das private Stiftungsrecht ist Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes.²⁶⁰ Das deutsche Stiftungsrecht beruht somit

²⁵⁸ Darstellung in Anlehnung an GRONEMANN [Rele] (2000), S. 45 f.

²⁵⁹ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 347, FRHR. V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 4; zur Problematik siehe RIEMER [Stiftungsrecht] (1998), S. 353.

²⁶⁰ Art. 17 Abs. 1, Nr. 1 GG, vgl. dazu BVerfGE 11, 192 [199]; 42, 20 [29]; 61, 149 [175].

auf zehn Normen des Bundesrechts und 478 Gesetzesnormen des jeweiligen Landesrechts.²⁶¹

Soweit solche Regelungen für die Rechnungslegung in den Ländern bestehen, gehen diese als Bestandteil der den Ländern überlassenen Stiftungsaufsicht vor.²⁶² Nach allgemein vertretener Ansicht handelt es sich bei der allgemeinen Rechenschaftspflicht nach dem Vereinsrecht (§§ 259, 260, 666, 27 Abs. 3 BGB), auf den § 86 BGB verweist, um dispositives Recht,²⁶³ sodass der Vorrang des Bundesrechts (Art. 31 GG) nicht entgegensteht.²⁶⁴

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass bei einem Fehlen landesrechtlicher Regelungen auf die allgemeinen Grundsätze des bürgerlichen Rechts zurückzugreifen ist.

Bei näherer Betrachtung ist jedoch der vermeintliche Dualismus auch theoretisch nicht vorhanden. Wie im Weiteren gezeigt wird²⁶⁵, lassen die Landes-Stiftungsgesetze grundsätzlich jede Methode der Rechnungslegung zu. Somit ist auch die nach dem Wortlaut des § 259 Abs. 1 BGB geforderte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ebenfalls zulässig.

Umgekehrt bestimmt § 259 Abs. 1 BGB eine Mindest-Anforderung an die Rechenschaft („geordnete Zusammenstellung“). Jedes „Mehr“, z. B. eine kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung²⁶⁶ muss damit ebenfalls zulässig sein.

Ein Verhältnis von BGB als *lex generalis* und den Landes-Stiftungsgesetzen als *leges speciales* kann aufgrund des offenen Regelungsinhalts der gesetzlichen Regelungen nicht angenommen werden. Auch die vom Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. vertretene Interpretation der „Präzisierung“ der allgemeinen BGB-Vorschriften durch die Landes-Stiftungsgesetze²⁶⁷ ist meines Erachtens unzutreffend.

Nach der hier vertretenen Ansicht stellt die Regelung des BGB zum einen eine „Auffang-Regelung“ für Stiftungen in denjenigen Ländern dar, die keine

²⁶¹ RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 347

²⁶² So auch ORTH [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 5 unter Hinweis auf RAWERT [Staudinger] (1980), zu §§ 80 ff. BGB, Rz. 56.

²⁶³ WACHTER [Stiftungen] (2000), B-177.

²⁶⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 15 und ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rdn. 5.

²⁶⁵ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.11 auf S. 71.

²⁶⁶ Die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen muss, § 238 Abs. 1 HGB.

²⁶⁷ Bundesverband Deutscher Stiftungen [Verwaltung] (1993), S. 22.

(ausdrückliche) Regelung haben,²⁶⁸ zum anderen legt die allgemeine Regelung einen Mindeststandard für die Rechnungslegung fest.²⁶⁹

Eine Beschränkung auf Bundes- und Landesrecht, ggf. ergänzt durch Regelungen der Religionsgemeinschaften für kirchliche Stiftungen, würde jedoch zu kurz greifen.²⁷⁰ Tatsächlich bestehen weit mehr Normen für die Rechnungslegung von Stiftungen in Deutschland. Ausgehend von den bedeutenderen Regelungen im Bundes- und in den Rechten der Länder, erfolgt im Weiteren auch eine Darstellung von Spezialregelungen.

2.2 Zivilrecht

2.2.1 Allgemeine Rechenschaftspflicht

Bei der Stiftung liegt eine Trennung der handelnden Organe (Stiftungsvorstand) und demjenigen vor, der die Folgen dieses Handels zu tragen hat (Stiftung). Dies könnte den Schluss nahe legen, dass der Stiftungsvorstand als Handelnder im fremden Interesse einer allgemeinen Rechenschaftspflicht unterliegt.

Zwar besteht der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass jeder, der eine fremde Angelegenheit oder eine solche Angelegenheit besorgt, die zugleich fremde und eigene ist, rechenschaftspflichtig ist.²⁷¹ Eine allgemeine Auskunftspflicht kennt das deutsche Recht jedoch nicht.²⁷²

2.2.2 Rechenschaftspflicht aufgrund der Organstellung

Der Stiftungsvorstand ist Organ der Stiftung (§ 86, S. 1 i.V.m. § 26 BGB). Damit unterliegt er der Pflicht, die wirtschaftliche Lage der Stiftung zu überprüfen, um ggfs. die Insolvenz der Stiftung festzustellen.²⁷³

Die Pflicht zur Rechnungslegung durch den Stiftungsvorstand könnte sich auch aus dem Trennungsprinzip ergeben. So hat der Stiftungsvorstand das Vermögen der Stiftung von anderen Vermögen getrennt zu halten.²⁷⁴ Daraus folgt auch die Pflicht zur

²⁶⁸ StiftG DDR, das gemäß Art. 3 Einigungsvertrag bis zum Erlass entsprechender Landes-Stiftungsgesetze in den fünf neuen Bundesländern fortgilt, und HStiftG.

²⁶⁹ Siehe hierzu im Detail die Ausführungen auf S. 45.

²⁷⁰ So: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 6.

²⁷¹ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 18 m. w. N.

²⁷² BGH v. 22.01.1957, NJW 1957, 669 [669]; HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 3 m. w. N.; IKELS [259] (1976), S. 8f.

²⁷³ OLG Hamm v. 404.10.1993, NJW-RR 1995, 120 [123], ohne allerdings eine Methode der Rechnungslegung zur Ermittlung vorzugeben; ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 14, das eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als nicht hierfür ausreichend ansieht.

²⁷⁴ Ausdrücklich kodifiziert in Art. 10 Abs. 1, S. 2 BayStiftG.

getrennten Vermögensrechnung und getrennter Buchführung.²⁷⁵ Eine bestimmte Methode der Rechnungslegung ist dadurch jedoch nicht vorgegeben.

2.2.3 Rechenschaftspflicht nach § 259 Abs. 1 und § 260 Abs. 1 BGB

Das BGB verweist über §§ 86, S. 1/27 Abs. 3/666 BGB auf die allgemeine Rechenschaftspflicht des § 259 Abs. 1 BGB und § 260 Abs. 1 BGB.

Diese Norm stellt zum einen eine Regelung für Stiftungen in Ländern ohne eine ausdrückliche Regelung²⁷⁶ oder von den Vorschriften der Rechnungslegung ausgenommene Stiftungen. Keine explizite Regelung zur Rechnungslegung trifft das Stiftungsgesetz der DDR, das Art. 3 Einigungsvertrag in den Bundesländern Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen fortgilt.²⁷⁷ Art. 24 und 25 BayStiftG, die die Rechnungslegung regeln, finden keine Anwendungen bei bayerischen Stiftungen, die ausschließlich private Zwecke verfolgen, namentlich die Familienstiftungen.²⁷⁸ Das Bayerische Stiftungsgesetz unterwirft nur die öffentlichen Stiftungen (Art. 1 Abs. 3 BayStiftG)²⁷⁹ der staatlichen Stiftungsaufsicht. Da die Vorschriften zur Rechnungslegung systematisch zur Stiftungsaufsicht gehören (Zweiter Abschnitt des BayStiftG), bestehen keine landesrechtlichen Regelungen zur Rechnungslegung von privaten und kirchlichen Stiftungen mit Sitz in Bayern. Die Vorschriften des BGB gelten als „Auffang-Norm“ jedoch nur für die privaten Stiftungen und die Stiftungen, die der kirchlichen Stiftungsaufsicht der Evangelisch-reformierten Kirche in Bayern unterliegen (Art. 30 Abs. 1, Alt. 3 BayStiftG). Denn für die Stiftungen, die der kirchlichen Stiftungsaufsicht der Katholischen und der Evangelisch-lutherischen Kirche in Bayern unterliegen, bestehen kirchliche Vorschriften zur Rechnungslegung.²⁸⁰

Aus diesem Verständnis als „Auffang-Norm“ folgt auch, dass es sich bei den Regelungen des Bürgerlichen Gesetzbuches um eine Regelung der externen, d. h. an die Stiftungsaufsicht, gerichteten Rechnungslegung handelt. Ohne Begründung vertritt

²⁷⁵ POHLEY [BayStiftG] (1996), S. 45; VOLL/STÖRLE [BayStiftG] (1979), § 10, Tz. 1.

²⁷⁶ Siehe dazu oben in Fußnote 268 auf S. 44.

²⁷⁷ WACHTER [Stiftungen] (2000), B-177 nennt lediglich die drei Bundesländer, übersieht jedoch die Ausnahmeregelung in Bayern.

²⁷⁸ Ebenso: VOLL/STÖRLE [BayStiftG] (1998), Art. 24, Art. 25, Rz. 3, aber auch *passim* in der gesamten zusammengefassten Kommentierung der beiden Artikel.

²⁷⁹ Dies sind alle rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die nicht ausschließlich private Zwecke verfolgen und die rechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts (Art. 1 Abs. 3, S. 1 BayStiftG). Ebenfalls von der staatlichen Stiftungsaufsicht ausgenommen sind die kirchlichen Stiftungen (Art. 18 Abs. 1, S. 1 HS 2 BayStiftG).

²⁸⁰ Siehe dazu die zusammenfassenden Ausführungen in Teil 1 unter 2.10 und die Synopse der Einzelvorschriften in Anhang B und C.

WACHTER die Ansicht, bei §§ 86, 27 Abs. 3, 259, 260 und 660 BGB handelt es sich um eine „interne Rechenschaftspflicht und nicht um eine externe Rechnungslegung“.²⁸¹ Nach welcher Norm sollten die Stiftungsaufsichtsbehörden in Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sonst die Ordnungsmäßigkeit der ihnen vorgelegten Rechnungslegung des Stiftungsvorstands beurteilen? Der Autor selber verweist auf die eigenständige Bedeutung der Vorschriften des BGB für Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen.²⁸² Des Weiteren: Wenn es sich um eine „interne Rechenschaftspflicht“ handelt, an wen sollte der Stiftungsvorstand diese richten? An sich selbst? Denn die Stiftungsaufsicht ist kein „interner Adressat“, da sie außerhalb der Stiftung selber steht.

Zum anderen definiert das BGB damit Mindestanforderungen für die Rechnungslegung von Stiftungen. Nach dem Wortlaut des § 259 Abs. 1 BGB genügt eine „geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben“, mit den Worten der Buchhalter: eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.²⁸³ Der Aussagegehalt dieser Zusammenstellung betrifft nur die Veränderung des Geldvermögens. Gefordert wird eine zweckmäßige und übersichtliche Aufgliederung der einzelnen Posten in „Abrechnungsposten“.²⁸⁴

Die Rechenschaftslegung nach dem BGB erfordert „eine übersichtliche, in sich verständliche Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben“.²⁸⁵ Sie muss dabei nicht nur den derzeitigen Zustand, sondern auch die Entwicklung zu ihm im Einzelnen aufzeigen.²⁸⁶ Da die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Geldbewegungs-Rechnung angelegt ist, stellt sie systembedingt zwar die „Entwicklung zu dem derzeitigen Zustand“, nicht jedoch den derzeitigen „Zustand“ dar. Denn die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung enthält *per se* keine Bestandskonten.

Der Gesetzgeber entschied sich mit der Formulierung bewusst gegen eine Übernahme der handelsrechtlichen Vorschriften,²⁸⁷ es reicht die einfache Erfassung der Geldflüsse.

Als Hauptzweck der Rechenschaftspflicht des Stiftungsvorstands nach dem BGB wird die Feststellung der Überschuldung gesehen.²⁸⁸ Denn der Stiftungsvorstand unterliegt der Pflicht zur unverzüglichen Stellung des Antrags gemäß § 15 Abs. 1

²⁸¹ WACHTER [Stiftungen] (2000), B-177.

²⁸² WACHTER [Stiftungen] (2000), B-177.

²⁸³ Siehe dazu die Würdigung in Teil 1 unter 2.2.2.

²⁸⁴ BGH vom 23. Nov. 1981, NJW 1982, 573 [574]; NJW 1985, 2699.

²⁸⁵ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 23 unter Hinweis auf BGH vom 23. Nov. 1981, NJW 1982, 573 [574]; NJW 1985, 2699.

²⁸⁶ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 23 unter Hinweis auf OLG Köln, NJW-RR 1989, 528.

²⁸⁷ GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1724.

²⁸⁸ Vgl. dazu die Ausführungen auf S. 44.

InsO²⁸⁹ gemäß §§ 42 Abs. 2 i.V.m. § 86 BGB. Er hat sich daher jederzeit Kenntnis über die den Stand des Vermögens der juristischen Person zu verschaffen.²⁹⁰

Neben der Pflicht zu einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung hat der Gesetzgeber in § 260 Abs. 1 BGB eine gesonderte Verpflichtung zur Erstellung eines Bestandsverzeichnisses normiert. Dieses soll eine „übersichtliche Zusammenstellung der Aktiva und Passiva“ darstellen.²⁹¹

Der Unterschied zu einer Vermögensaufstellung ist jedoch, dass in einem Bestandsverzeichnis nur Menge und Art der Vermögensgegenstände erfasst werden müssen, eine Bewertungspflicht durch den Rechenschaftspflichtigen besteht grundsätzlich nicht.²⁹²

Das bedeutet: Die allgemeine Rechenschaftspflicht nach § 260 Abs. 1 BGB umfasst kein Inventar im Sinne des § 240 Abs. 1 HGB,²⁹³ sondern lediglich eine einfache Aufstellung der vorhandenen Vermögensgegenstände.

Offen bleibt auch nach welchen Kriterien Vermögensgegenstände und Schulden in das Bestandsverzeichnis gemäß § 260 Abs. 1 BGB aufgenommen werden sollen. Nach der Definition von HEINRICHS²⁹⁴ wäre eine Bilanz nach Art des Handelsgesetzbuches verlangt. Im Unterschied zum Handelsgesetzbuch wären jedoch Art und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden nicht erforderlich. Die Interpretation zeigt, dass hier handelsrechtliche Begriffe in unzutreffender Weise verwendet wurden. Offenbar ist eine übersichtliche Zusammenstellung von Vermögensgegenständen und Schulden gemeint.

Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Normen ist das Gebot der Vollständigkeit für diese Bestandsverzeichnis weit auszulegen. Es umfasst daher Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Rücklagen, Eventualverbindlichkeit (Haftungsverhältnisse i. S. d. § 251 HGB) sowie sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 285, S. 1, Nr. 3 HGB)²⁹⁵. Da eine rein mengenmäßige Erfassung (Inventarisierung) gefordert ist, entfällt das Problem der Bewertung der neben den Verbindlichkeiten bestehenden Verpflichtungen.

²⁸⁹ Siehe dazu GOETSCH [InsO] 1998, Grpe 3, § 15, Rz. 11 f.

²⁹⁰ GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1724 für den Verein. Für die Stiftung dürfte aufgrund der Verweisung des § 86, S. 1 BGB auf § 42 Abs. 2 BGB eine ähnliche Argumentation gelten.

²⁹¹ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 22 unter Hinweis auf BGH 33, 374.

²⁹² So auch HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 21f.

²⁹³ Hier hat der Kaufmann neben dem Bestand auch den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

²⁹⁴ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 22 unter Hinweis auf BGH 33, 374: „Übersichtliche Zusammenstellung der Aktiva und Passiva“.

Aus der Verweisung über das Auftragsrecht könnte als Zeitpunkt der allgemeinen Rechenschaftspflicht gemäß §§ 259 Abs. 1, 260 Abs. 1 BGB auch das Ende der Amtszeit des Vorstands in Frage kommen.²⁹⁶ Gestützt wird diese Auslegung durch den Wortlaut des § 666 BGB: „und **nach** der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen“²⁹⁷ und einen Vergleich des § 27 Abs. 3 BGB mit § 242 Abs. 1, S. 1 HGB („für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs“).²⁹⁸

Dies würde das Entstehen einer Rechenschaftspflicht nach außen erst nach vielen Jahren bedeuten.²⁹⁹ Außerdem entstünde die Rechenschaftspflicht gemäß §§ 27 Abs. 3, 666 BGB — zumindest bei Vereinen — erst auf Anfrage in der Mitgliederversammlung.³⁰⁰ Dies würde den Anforderungen des BGH an die Rechenschaft nach § 259 Abs. 1 BGB widersprechen. Dieser macht die Anforderungen an die Rechenschaft von den Anforderungen des Einzelfalls abhängig.³⁰¹

Auch wäre es mit den Pflichten des Stiftungsvorstandes als Organ nicht vereinbar, würde dieser am Ende seiner Amtszeit Rechenschaft abgeben. Unabhängig von der landesgesetzlichen Regelung muss die Stiftung periodisch,³⁰² i. d. R. das Kalenderjahr³⁰³, Rechenschaft geben.

Das BGB sieht keine Prüfungspflicht durch einen Dritten vor — ganz im Gegenteil: eine Verifizierung erfolgt nur über die Belege selber, anhand derer sich der Anspruchsberechtigte von der Richtigkeit der Rechenschaft überzeugen kann. Falls Zweifel an der „erforderlichen Sorgfalt“ bestehen, gibt es noch die Möglichkeit einer eidesstattlichen Versicherung des zur Rechenschaft verpflichteten.³⁰⁴ Darüber hinaus gehende Prüfungsansprüche bestehen nicht.³⁰⁵

²⁹⁵ Nach dem Wortlaut des § 260 Abs. 1, letzter HS BGB handelt es sich jedoch um ein „Verzeichnis“, d. h. der in § 285, S. 1 Nr. 3 HGB geforderte Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen muss nach einzelnen Verpflichtungen aufgegliedert werden.

²⁹⁶ So die Überlegung von GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1723.

²⁹⁷ § 666 a.E. BGB. Hervorhebung durch den Verf.

²⁹⁸ IKELS [259] (1976), S. 51 stellt auf den Vergleich mit den § 148 AktG a. F. und § 41 Abs. 2 GmbHG a. F. ab, die durch § 238 HGB i. d. F. des BiRiLiG ersetzt wurden.

²⁹⁹ Nach innen würde eine fortlaufende Informationspflicht des Stiftungsvorstandes gegenüber sich selbst gelten, um ggfs. seiner Insolvenzantragspflicht nachzukommen, vgl. oben auf S. 44.

³⁰⁰ GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1723.

³⁰¹ BGH vom 23.11.1981, NJW 1982, 573 [574].

³⁰² Ebenso im Ergebnis: GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1724 unter Hinweis auf eine nicht näher nachgewiesene herrschende Lehre.

³⁰³ Mit Blick auf Stiftungen mit großen landwirtschaftlichen Besitzungen und Gewerbebetrieben wird wohl in entsprechender Anwendung von §§ 8 Abs. 1 KStG/8 b, 8 c EStDV ein abweichendes Geschäftsjahr zulässig sein.

³⁰⁴ § 259 Abs. 2 BGB.

³⁰⁵ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 261, Rz. 29 unter Hinweis auf BGH vom 3.7.1984, BGHZ 92, 64.

Auf die unselbständige Stiftung sind die §§ 80 ff. grundsätzlich unanwendbar, lediglich für § 87 wird eine analoge Anwendung für zulässig erachtet.³⁰⁶ Da der § 86 BGB auf die unselbständige Stiftung nicht anwendbar ist, bestehen keine eigenständigen Rechnungslegungspflichten nach dem BGB. Die Pflicht zur Rechnungslegung trifft vielmehr den Rechtsträger.³⁰⁷

Die im BGB getroffenen Regelungen genügen nicht einmal ihren eigenen Hauptzweck dem Erkennen von Insolvenz-Tatbeständen.³⁰⁸ Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung stellt nur auf Veränderungen des Geldvermögens ab, sie kann daher nur den Insolvenz-Tatbestand der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit (§§ 17, 18 InsO) aufdecken. Da das Bestandsverzeichnis gemäß § 260 Abs. 1 BGB Schulden nicht erfasst, kann der Tatbestand der Überschuldung (§ 19 InsO) nicht erfasst werden. Auch die rein mengenmäßige Erfassung des Vermögens genügt nicht. Denn ein Vermögen kann zwar aus vielen Gegenständen bestehen. Wenn diese wertlos sind, ist auch das Vermögen nichts wert.

Bei Stiftungen kann die Feststellung der Insolvenz jedoch nicht das einzige Ziel der Rechnungslegung sein.³⁰⁹ Als stiftungsspezifische Ziele treten die Erhaltung des Vermögens³¹⁰ und der Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung³¹¹ hinzu.

Da die Rechenschaft gemäß § 259 Abs. 1 BGB auf die Veränderung der Geldmittelbestände abstellt, kann sie diesen beiden Zielen der Rechnungslegung nur bei Stiftungen genügen, deren Vermögen (im Wesentlichen) aus Geldmitteln besteht. Bei diesen kann die Erhaltung des Vermögens nur dargestellt werden, wenn eine nominale Kapitalerhaltung³¹² verlangt wird. So lange die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung zu einem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben führt, ist das Geldkapital nominal erhalten. Im Fall von Inflation weist der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben jedoch inflationäre Scheingewinne aus. Die reale Kapitalerhaltung wird bei einem Stiftungsvermögen, das überwiegend aus Geldmitteln besteht, somit nicht dargestellt.³¹³ Darüber hinaus repräsentiert die Veränderung der Geldmittel in der Vergangenheit nicht die Ertragskraft in der Zukunft, wenn keine Inflationsfreiheit und über die Perioden gleichbleibende Zahlungsströme unterstellt werden.

³⁰⁶ HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 6; HOF [HdbStiftR] (1999), § 36, Rz. 126.

³⁰⁷ Zu steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten siehe unten unter <<Steuerrecht>>.

³⁰⁸ Vgl. dazu die Ausführungen auf S. 44.

³⁰⁹ Im Ergebnis ebenso, aber ohne Begründung: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 14.

³¹⁰ Siehe die Ausführungen auf S. 9.

³¹¹ Siehe die Ausführungen S. 12ff.

³¹² Definition auf S. 9.

Bei einer entsprechenden Aufgliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kann diese den Nachweis der Zweck entsprechenden Mittelverwendung liefern.

Bei Stiftungen, die neben Geldmitteln auch andere Vermögenswerte zu ihrem Stiftungsvermögen zählen, ist die Rechenschaft nach §§ 259, 260 BGB schon aufgrund der Erfassungsprinzipien unzureichend. In der Erfassung der Einnahmen und Ausgaben bleibt die Veränderung des übrigen Vermögens unberücksichtigt. Da das Bestandsverzeichnis gemäß § 260 Abs. 1 die Gegenstände lediglich quantitativ und Schulden nicht erfasst, ist dieses Bestandsverzeichnis nicht geeignet, die Erhaltung des Vermögens und den Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung darzustellen.³¹⁴

Hinzu kommt, dass die entsprechende Anwendung der §§ 27 Abs. 3, 28 Abs. 1 BGB durch die Satzung abbedungen werden kann.³¹⁵ Eine entsprechende Abbedingung in der Satzung der Stiftung kann eine Transparenz und Einheitlichkeit der Rechnungslegung von Stiftungen behindern. Da der Wille des Stiftens jedoch maßgeblich für die Stiftung ist, steht es ihm frei, auch die Rechnungslegung der Stiftung entsprechend zu regeln. Ohne weiteres kann der Stifter daher höhere Anforderungen an die Rechnungslegung des Stiftungsvorstandes stellen.

Von den Ausnahmefällen der kleinen Stiftung mit Geldvermögen als einzigem Vermögen ist die Rechnungslegung gemäß §§ 259, 260 BGB für Stiftungen daher ungeeignet.

2.2.4 Gesetzentwürfe von 1997 und 1999

Diese als unbefriedigend empfundene bundesrechtliche Situation³¹⁶ ist wohl Hintergrund für abweichende Regelungen in den Gesetzentwürfen der Bundestagsfraktionen von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN³¹⁷ und der F.D.P.³¹⁸ Beide Gesetzentwürfe verpflichten die Stiftungen zu einer Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch³¹⁹.

³¹³ Denn Inflationsfreiheit wird wohl in den wenigsten Ländern nur in Ausnahmefällen erreicht.

³¹⁴ Im Ergebnis ebenso, aber ohne Begründung: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 14.

³¹⁵ HEINRICHS [Palandt] (2001), § 86, Rz. 1.

³¹⁶ BADER/MACKNOW [Blickpunkt] (2000), S. 524.

³¹⁷ *Deutscher Bundestag/Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN*, BT-Drks 13/9320, 1997, zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftFördG-E] (1997).

³¹⁸ *Deutscher Bundestag/Fraktion der F.D.P.*, BT-Drks 14/336, 1999, im Folgenden zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (1999).

³¹⁹ § 84 Abs. 2 BGB-E i. d. F. StiftRReformG-E bzw. § 85 Abs. 2 BGB-E i. d. F. StiftFördG-E.

Als Hauptargument für diese Regelung wird die dadurch höhere Transparenz und damit Akzeptanz von Stiftungen genannt.³²⁰ Auch entsprechende Erfahrungen mit den amerikanischen Regelungen werden genannt.

Da die Rechnungslegung der Stiftungsaufsicht und diese wiederum den Ländern zugeordnet ist,³²¹ würde eine Konkurrenzsituation entstehen und zugunsten einer bundeseinheitlichen Regelung gelöst werden.³²² Die am HGB orientierte Rechnungslegung ist zwar nach den Landes-Stiftungsgesetzen ebenfalls zulässig,³²³ aber nicht die einzig zulässige Form der Rechnungslegung für Zwecke der Stiftungsaufsicht. Die Stiftungsaufsichtsbehörden müssten somit einen Jahresabschluss verlangen.³²⁴

2.3 Handelsgesetzbuch

2.3.1 Anwendungsbereich

Das HGB knüpft seine Rechnungslegungspflichten an die Kaufmannseigenschaft. Da die Stiftung kein Kaufmann kraft Rechtsform ist (§ 6 HGB), wird sie zum Kaufmann durch das Betreiben eines Handelsgewerbes (§ 1 HGB)³²⁵ oder die Eintragung im Handelsregister (§ 5 HGB). Es könnte angezweifelt werden, ob die Eintragung in das Handelsregister eine Stiftung zum Kaufmann macht. Der Wortlaut des § 5 HGB spricht für eine Rechtscheinvorschrift. Nach allgemeiner Ansicht wirkt die Eintragung jedoch konstitutiv.³²⁶ Auch bei einer Kaufmannseigenschaft aufgrund einer Eintragung besteht die Pflicht zur Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen.³²⁷ Es wird vertreten, dass eine Stiftung nur durch Tätigkeit oder Eintragung Kaufmann und damit rechnungslegungspflichtig nach dem HGB wird.³²⁸

³²⁰ Bundestagsvizepräsidentin Dr. Antje Vollmer, MdB, bei der Begründung des Gesetzesentwurfs, Dt. Bundestag, Protokoll der 219. Sitzung der 13. Wahlperiode, S. 19922.

³²¹ Vgl. oben auf S. 42.

³²² Vorrang des Bundesrechts vor dem Landesrecht, Art. 31 GG.

³²³ Siehe in Teil 1 unter 2.11 auf S. 71.

³²⁴ Zum Widerstand der Länder gegen eine handelsrechtliche Rechnungslegung siehe die Zusammenfassung auf S. 41.

³²⁵ Unstreitig, stellvertretend: K. SCHMIDT [HdlsR] (1999), S. 98 und ELLERICH [HdR Ia] (1995), § 238, Rz. 4.

³²⁶ HOPT [HGB] (2000), § 5, Rz. 1.

³²⁷ Es bejahen eine Rechnungslegungspflicht für Kaufleute nach § 5 HGB: BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 238, Rz. 42, wohl auch HOPT [HGB] (2000), Einl. v. § 238, Rz. 22; ablehnend: ELLERICH [HdR Ia] (1995), § 238, Rz. 4, allerdings zum Rechtsstand vor dem Handelsrechtsreformgesetz; wohl nur auf Stiftung beschränkend, die ein Handelsgewerbe betreibt: MÖSBAUER [Beginn] (1997), S. 202.

³²⁸ ORTH [HdbStiftR] (1987), § 37, Rz. 197.

Es wird angezweifelt, ob eine zu Unrecht in das Handelsregister eingetragene Organisation, so auch eine Stiftung, („Scheinkaufleute“), zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet ist.³²⁹ Angesichts der durch das Handelsrechtsreformgesetz³³⁰ geschaffenen neuen Rechtslage ist diese Ansicht jedoch nicht mehr haltbar. Denn durch die Eintragung in das Handelsregister sollte jedem Gewerbetreibenden der Weg in die Kaufmannseigenschaft eröffnet werden.³³¹ Wenn eine Stiftung in das Handelsregister eingetragen ist, hat sie nach kaufmännischen Regelungen Rechnung zu legen.

Die Pflicht knüpft an das Vorliegen der Kaufmannseigenschaft an, somit beginnt für die kaufmännisch tätige Stiftung mit dem ersten „Grundhandelsgeschäfte“ als erstem buchungspflichtigen Geschäftsvorfall die Pflicht zur Buchführung und in der Folge zur kaufmännischen Rechnungslegung.³³²

2.3.2 Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Strittig ist, ob die Stiftung die für alle Kaufleute geltenden Regelungen gemäß §§ 238 bis 263 HGB oder auch die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften gemäß §§ 264 bis 335 HGB (Zweiter Abschnitt des Dritten Buches des HGB) anzuwenden hat. Eine freiwillige Anwendung der umfassenderen Vorschriften für Kapitalgesellschaften ist unstreitig immer möglich.³³³ Der Zweite Abschnitt des Dritten Buches verpflichtet nach seiner Überschrift nur Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften.³³⁴ Eine analoge Anwendung dieses Abschnitts auf andere Personen kommt auf Grund des Gesetzeswortlauts nur dann in Betracht, wenn die ausdrücklich gesetzlich angeordnet ist.³³⁵

Gegen den Ausschluss der Stiftung von der Pflicht zur Anwendung des Zweiten Abschnitts spricht die Entstehungsgeschichte des Dritten Buches des HGB. Das Dritte Buch sollte — eingefügt durch das BiRiLiG — die IV. EG-Richtlinie in nationales

³²⁹ ELLERICH [HdR Ia] (1995), § 238, Rz. 4.

³³⁰ Gesetz zur Neuordnung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (Handelsrechtsreformgesetz — HRefG) vom 22. Juni 1998, BGBl I 1998, S. 1474.

³³¹ So die ausdrückliche Gesetzesintention, Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf, BT-Drks. 13/8444, S. 2. Die Begründung zum neuen § 2 HGB führt ausdrücklich aus, dass die Eintragung bei einem Nicht-Ist-Kaufmann konstitutiv ist, vgl. BT-Drks. 13/8444, S. 33.

³³² MÖSBAUER [Beginn] (1997), S. 202, ähnlich BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 238, Rz. 45: „Aufnahme des Handelsgewerbes“.

³³³ BUDDE/KARIG [BeckBilkom] (1999), § 264, Rz. 1.

³³⁴ HOPT [HGB] (2000), § 264, Rz. 1; BUDDE/KARIG [BeckBilkom] (1999), § 264, Rz. 1.

³³⁵ BUDDE/KARIG [BeckBilkom] (1999), § 264, Rz. 1.

deutsches Recht umsetzen.³³⁶ Durch diese sollten Gesellschafter und Gläubiger aller derjenigen am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Personen geschützt werden, bei denen nur das Gesellschaftsvermögen Dritten eine Sicherung bietet.³³⁷ Bei der Stiftung erfolgt — wie bei der Kapitalgesellschaft — eine Beschränkung der Haftung auf das Vermögen der juristischen Person. Als juristische Person ist die Stiftung als Wirtschaftssubjekt den Kapitalgesellschaften somit vergleichbar. Zwar ist die Stiftung unabhängig von Gesellschaftern³³⁸ und die Kapitalerhaltung ihres Vermögens ist durch staatliche Aufsicht garantiert.³³⁹ Im Wirtschaftsverkehr kommt es jedoch entscheidend auf den Gläubigerschutz an. Dritten haftet bei Stiftungen wie bei Kapitalgesellschaften nur das Vermögen der juristischen Person. Diese „Haftungsbeschränkung“ war die Begründung, mit dem nach dem KapCoRiLiG³⁴⁰ Personengesellschaften, für deren Verbindlichkeiten letztlich wenigstens nur eine natürliche Person persönlich haftet, in den Anwendungsbereich des Zweiten Abschnitts des HGB einzubeziehen (§ 264a HGB). Während die Stiftung & Co als Gesellschaft die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anwenden muss,³⁴¹ muss die Stiftung, wenn sie ein Handelsgewerbe betreibt, lediglich die Vorschriften für alle Kaufleute anwenden.³⁴² Nach Anwendungsbereich des Zweiten Abschnitts des HGB ist somit teleologisch auszulegen. Zwar ist die Stiftung nicht primär auf die Ausübung eines Handelsgewerbes ausgelegt, es ist daher nicht verwunderlich, dass der Gesetzgeber beim BiRiLiG nicht an diese Rechtsform gedacht hat. Übt eine Stiftung jedoch ein Handelsgewerbe aus, hat sie nach der hier vertretenen Ansicht die Vorschriften des zweiten Abschnitts des HGB bei ihrer Rechnungslegung zu beachten.

Das Bestehen eines Handelsgewerbes ist alleine nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu beurteilen. Eine steuerrechtliche Beurteilung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14, S. 1, 2 AO) hat hierbei nur indizielle Wirkung.³⁴³ Denn den steuerrechtlichen Vorschriften des § 14, S.1 und 2 AO geht es um eine Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der grundsätzlich der

³³⁶ HOPT [HGB] (2000), § 238, Rz. 12.

³³⁷ Amtliche Begründung zur IV. EG-Richtlinie, zitiert nach HOPT [HGB] (2000), § 238, Rz. 15.

³³⁸ HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 4.

³³⁹ REUTER [Stiftung] (1998), S. 205 f.

³⁴⁰ KapCoRiLiG vom 24. Februar 2000, BGBl I 2000, 154.

³⁴¹ Vgl. dazu SCHEFFLER [KapCoRiLiG] (2000), S. 529 und KUSTERER/KIRNBERGER/FLEISCHMANN [Jahresabschluss] (2000), S. 606.

³⁴² MÖSBAUER [Beginn] (1997), S. 202.

³⁴³ Anderer Ansicht wohl KOPPENHÖFER [Bewertung] (1998), S. 29, der handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als maßgeblich ansieht,

Steuerpflicht unterliegt (§ 64 Abs. 1 AO), von der (grundsätzlich steuerfreien) Vermögensverwaltung (§ 14, S.3 AO).³⁴⁴ Während für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Einnahme-Erzielungsabsicht ausreichend ist (§ 14, S. 1 AO) lässt sich der handelsrechtliche Gewerbebetrieb als erkennbar planmäßige, auf Dauer angelegte, selbständige, auf Gewinnerzielung ausgerichtete oder jedenfalls wirtschaftliche Tätigkeit am Markt unter Ausschluss freiberuflicher, wissenschaftlicher oder künstlerischer Tätigkeit definieren.³⁴⁵ Das HGB stellt darüber hinaus auf ein Mindestmaß von kaufmännisch organisierter Tätigkeit³⁴⁶ ab, nicht auf zu versteuernde Ergebnisse.

Schwierigkeiten kann die Abgrenzung zwischen reiner Vermögensverwaltung (nicht kaufmännisch) und der eigenen Aktivität der Stiftung bei Unternehmensträgerstiftungen³⁴⁷ bereiten. Nach hier vertretener Abgrenzung ist eine unternehmensbezogene Stiftung mit ihrem Unternehmen Kaufmann, während eine unternehmensverbundene Stiftung nur dann Kaufmann ist, wenn sie über die Verwaltung von Beteiligungen hinaus eigene wirtschaftliche Aktivität entfaltet, die einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Denn die bloße Vermögensverwaltung ist kein Gewerbe.³⁴⁸

Für eine Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften nach dem Zweiten Abschnitt des Dritten Buches spricht auch eine Ähnlichkeitsüberlegung³⁴⁹: eine Stiftung ist als juristische Person den Kapitalgesellschaften näher als den dem Einzelkaufmann oder den Personenhandelsgesellschaften.

2.3.3 Umfang der Rechnungslegungspflicht

Der Umfang der Rechnungslegungspflicht kann von zwei unterschiedlichen Standpunkten aus festgelegt werden: Sieht man in der Stiftung vor allem die juristische Person, die ein Handelsgewerbe betreibt, ließen sich zwei Sphären voneinander

oder *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Verwaltung] (1993), S. 22, die die Hauptaufgabe in einer Steuerbuchhaltung sieht.

³⁴⁴ Vgl. dazu TIPKE/KRUSE [AO] (1999), § 14, Rz. 1, 11.

³⁴⁵ HOPT [HGB] (2000), § 1, Rz. 12: Definition in Anlehnung an eine nicht näher nachgewiesene ständige Rechtsprechung und Lehre.

³⁴⁶ Ansonsten Minderkaufmann i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB, vgl. dazu HOPT [HGB] (2000), § 1, Rz. 22 ff.

³⁴⁷ Vgl. dazu die Definition oben auf S. 7.

³⁴⁸ HOPT [HGB] (2000), § 1, Rz. 17, 18 m. N., auch für die Gegenansicht. Anderer Ansicht auch *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 22, das eine Rechnungslegung nach HGB vorsieht, wenn der von der Stiftung verwaltete Anteilsbesitz so umfangreich ist, dass dessen Verwaltung einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Es sind kaum Gestaltungen vorstellbar, bei denen eine Stiftung für ihre Vermögensverwaltung einen kaufmännischen Gewerbebetrieb einrichtet (evtl. Wertpapierhandelshäuser in der Rechtsform der Stiftung?).

abgrenzen. Die eine, die „Kaufmännische“ unterliegt der Pflicht zur Rechnungslegung. Die andere, die „Privatsphäre“, unterliegt nicht der Pflicht zur Rechnungslegung. Die Stiftung wäre demnach einem Einzelkaufmann vergleichbar. Dieser unterliegt der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung für seinen Betrieb, daneben besteht jedoch eine Privatsphäre, innerhalb derer er — wie jeder Nichtkaufmann — keiner Pflicht zur Rechnungslegung unterliegt. Der einzige Unterschied ist, dass im einen Fall eine natürliche Person, bei der Stiftung eine juristische Person Gegenstand der Betrachtung wäre.

Im System der Rechtsformen könnte die Stiftung als der Kapitalgesellschaft angenähert betrachtet werden.³⁵⁰ Vom Standpunkt der Rechnungslegung aus betrachtet hat eine GmbH oder AG keine „Privatsphäre“. Sie muss alle ihre Transaktionen in ihren Geschäftsbüchern erfassen, über diese Rechnung legen, unterliegt lediglich nicht in allen Einzelheiten der Publizität.³⁵¹

Für die Behandlung der Stiftung als Einzelkaufmann spricht, dass die Stiftung nicht korporatistisch verfasst ist, d.h., an der Erfassung der Geschäftsvorfälle, die die Gesellschaft betreffen, sind keine Gesellschafter interessiert. Anders als eine Gesellschaft ist die Stiftung demnach in erster Linie „sich selbst gegenüber“ rechenschaftspflichtig, genauer gesagt: Der Stiftungsvorstand legt Rechnung, um die Einhaltung des Stifterwillens zu dokumentieren, nicht um Dritten gegenüber Rechenschaft abzulegen. Für diese Aufteilung in Sphären spricht auch, dass die Stiftung nicht als Rechtsform für den Betrieb eines Handelsgewerbes vom Gesetzgeber geschaffen wurde. Hierfür sind primär die Personenhandelsgesellschaften und die Kapitalgesellschaften bestimmt. Dafür spricht, dass diese *per se* den Kaufleuten zugerechnet werden (§ 6 Abs. 1 HGB, § 3 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG). Der Gesetzgeber ging somit davon aus, dass der Betrieb eines Handelsgewerbes nur ein Bereich der Tätigkeit — neben einigen anderen — einer Stiftung ist.

³⁴⁹ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 2.3.3 auf S. 58

³⁵⁰ Die Ähnlichkeit der Stiftung und Kapitalgesellschaft zeigt sich bei der „Kein-Mann-GmbH“. Unabhängig von der Zulässigkeit einer solchen Konstruktion, vgl. RÖMER [GmbH] (1990), S. 24f., zeigt sich daran, dass es auch Kapitalgesellschaften ohne Mitglieder geben kann

³⁵¹ So brauchen Kapitalgesellschaften ihre Umsatzerlöse nicht aufzugliedern (§ 286 Abs. 2 HGB) oder ihren Anteilsbesitz offen zu legen (§ 286 Abs. 3, S. 1 Nr. 3 HGB), wenn ihnen dadurch Schaden entsteht (Umsatzerlöse) oder entstehen könnte (Anteilsbesitz).

Eine Stiftung würde demnach wie ein Einzelkaufmann behandelt.³⁵² Das bedeutet für die Rechnungslegung, dass die Stiftung nur soweit zur Rechnungslegung nach dem HGB verpflichtet ist, soweit ihr nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb reicht. Ein gleichzeitig betriebenes Nicht-Handelsgewerbe, der vermögensverwaltende Bereich oder andere „Privatbereiche“ unterliegen nicht der Rechnungslegungspflicht nach HGB.³⁵³

Zu einem anderen Ergebnis kommt man auch nicht bei Anwendung des § 33 HGB, da es sich hierbei um eine Regelung des Anmeldeverfahrens, nicht um eine Erweiterung des Kaufmannsbegriffs handelt.³⁵⁴ Nach ROTH besteht für Stiftungen gemäß § 33 HGB eine Anmeldepflicht, wenn die Stiftung ein vollkaufmännisches Gewerbe, und eine Anmeldeberechtigung, wenn sie eine Land- und Forstwirtschaft betreibt.³⁵⁵

Betrachtet man dagegen die Stiftung bezüglich der Rechnungslegung als weitgehend den Kapitalgesellschaften angenähert, würde sich aus der Pflicht zur Rechnungslegung für ein Handelsgewerbe in einem Bereich eine Rechnungslegung nach dem HGB für die gesamte Stiftung ergeben.

Für eine solche Ähnlichkeitsüberlegung spricht die augenfälligste Gemeinsamkeit von Stiftung und Kapitalgesellschaften: beide sind juristische Personen. Dementsprechend brauchen sie natürliche Personen, die für sie handeln oder die Geschäfte führen. Diese ähnliche Organisationsstruktur spiegelt sich bis in den Gesetzeswortlaut wider: Der Stiftungsvorstand³⁵⁶ hat ebenso wie der Vorstand einer Aktiengesellschaft³⁵⁷ oder einer GmbH³⁵⁸ die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers zu beachten. Jedoch unterscheiden sich die Ziele der Geschäftsführung grundlegend: der Stiftungsvorstand ist dem (auf ewig festgeschriebenen) Stifterwillen

³⁵² NEUHOFF [UKap] (1964), S. 20 f. unter Hinweis auf ein nicht näher nachgewiesenes Urteil des Reichsarbeitsgerichts vom 1. Oktober 1943; WÜRDINGER [RGR Komm HGB] (1953), § 33, Anm. 4; GOERDELER [Rechtsform] (1948), S. 2.

³⁵³ Für eine Trennung in Handelsgewerbe und übrige Bereiche eintretend: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 35; KÖTTER [HGB] (1971), § 1, Rz. 5 f.; PAVEL [Stiftung] (1967), S. 77; WÜRDINGER [RGR Komm HGB] (1953), § 1, Anm. 15; GOERDELER [Rechtsform] (1948), S. 40.

³⁵⁴ ROTH [HGB] (1999), § 33, Rz. 2; HOPT [HGB] (2000), § 33, Rz. 1; ; GOERDELER [Rechtsform] (1948), S. 40; WÜRDINGER [RGR Komm HGB] (1953), § 33, Anm. 1, 5.

³⁵⁵ ROTH [HGB] (1996), § 33, Rz. 2, allerdings zur Rechtslage vor dem Handelsrechtsreform-Gesetz.

³⁵⁶ Vgl. hierzu noch: HOF [HdbStiftR] (1987), § 9, Rz. 173 unter Hinweis auf den Wortlaut von § 13 Abs. 2 StiftG Rh-Pf: „Die Vorstandsmitglieder haben bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer zu beobachten [sic!].“

³⁵⁷ § 93 Abs. 1, S. 1 AktG: „Die Vorstandsmitglieder haben bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden.“

³⁵⁸ § 43 Abs. 1 GmbHG: „Die Geschäftsführer haben in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.“

verpflichtet,³⁵⁹ die Organe der Kapitalgesellschaften dem (sich möglicherweise ständig wandelnden) Gesellschafterwillen. Ähnlich sind sich Kapitalgesellschaften und Stiftung jedoch bei der „Spaltung von Eigentum und Kontrolle“.³⁶⁰ Während bei einem Einzelkaufmann der Eigentümer die Kontrolle über seinen Eigentum behält, gehören die Vermögensgegenstände und Schulden der juristischen Person Stiftung bzw. Kapitalgesellschaft. Die Kontrolle über dieses Eigentum wird jedoch durch die Organe ausgeübt.

Für die Rechnungslegung kommt es jedoch entscheidend auf den unterschiedlichen Grundrechtsschutz von juristischen und natürlichen Personen an. Zwar stehen beide unter dem Grundrechtsschutz des Grundgesetzes. Natürliche Personen sind unmittelbar³⁶¹ geschützt, während die Grundrechte für inländische juristische Personen gelten, „soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind“.³⁶² Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht den natürlichen Personen ein Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung eingeräumt.³⁶³ Dem steht für Kaufleute, einschließlich der Formkaufleute, die Pflicht zur Rechnungslegung gegenüber.³⁶⁴ Im Interesse eines funktionierenden Wirtschaftslebens kann der Gesetzgeber somit die Pflicht zur Rechnungslegung auferlegen, hat dabei aber die besondere Privatsphäre der natürlichen Person zu achten. Diese Abstufung im Informationsanspruch zeigt sich bereits in der Teilung von Pflichten für alle Kaufleute³⁶⁵ und in Vorschriften für Kapitalgesellschaften mit umfangreicheren Anforderungen.³⁶⁶ Der Gesetzgeber wollte die Wirtschaftssubjekte, bei denen keine natürliche Person haftet, zu einer größeren Transparenz zwingen als die damit verbundenen natürlichen Personen. So kann die Angabe der Geschäftsführer- bzw. Vorstandsvergütungen gemäß § 286 Abs. 4 HGB unterbleiben, wenn sich hieraus die Bezüge für natürliche Personen ableiten lassen. Auch hat die Finanzrechtsprechung zumindest ausländischen juristischen Personen die natürlichen Personen eingeräumten Grundrechte nicht zugestanden.³⁶⁷

³⁵⁹ HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 4.

³⁶⁰ ZOPPINI [Überdenken] (1998), S. 409.

³⁶¹ Vgl. Art. 1 ff. GG.

³⁶² Art. 19 Abs. 3 GG, vgl. dazu HOF [HdbStiftR] (1999), § 4, Rz. 104 f., REUTER [MüKo] (1993), Vorbem. vor § 80, Rz. 8; THOMAS [Palandt] (2001), § 823, Rz. 181.

³⁶³ Vgl. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur informationellen Selbstbestimmung, z. B. BVerfGE 54, 148.

³⁶⁴ Zur Pflicht der Rechnungslegung in Form des Jahresabschlusses als öffentlich-rechtliche Verpflichtung siehe beispielsweise BFH vom 20.03.1980, BStBl II 1980, 297; BFH vom 23.7.1980, BStBl II 1981, 62.

³⁶⁵ Erster Abschnitt des Dritten Buches des HGB.

³⁶⁶ Zweiter Abschnitt des Dritten Buches des HGB.

³⁶⁷ BFH-Beschluss vom 24. Januar 2001, I R 81/99, NWB-EN 493/2001.

Nach hier vertretener Ansicht begründet die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung in einem Teilbereich (Unternehmensbereich) die Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung der Stiftung.³⁶⁸ Denn es ist nicht einzusehen, warum eine Stiftung, die ein Handelsgewerbe alleine betreibt, nur für diesen Bereich der Rechnungslegung nach dem HGB für alle Kaufleute unterliegt, betreibt sie irgendein Unternehmen im Rahmen einer Gesellschaft ohne natürliche Personen als Gesellschafter, unterliegt die Gesellschaft der Rechnungslegung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften Rechnung zu legen hat.³⁶⁹

2.4 Publizitätsgesetz

Das Publizitätsgesetz (PublG)³⁷⁰ schreibt für Unternehmen auch in der Rechtsform der Stiftung (§ 3 Abs. 1, Nr. 4,5 PublG) eine im Wesentlichen von der Unternehmensgröße abhängige Publizität³⁷¹ vor. Dadurch erhofft sich der Gesetzgeber einen gewissen Kontrolleffekt, der der Vermeidung von Insolvenzen dienen kann.³⁷² Während bei der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts lediglich Voraussetzung ist, dass sie ein Gewerbe betreibt (§ 3 Abs. 1, Nr. 4 PublG),³⁷³ hängt die Rechnungslegungspflicht nach dem Publizitätsgesetz für Stiftungen des öffentlichen Rechts vom Vorliegen der Kaufmannseigenschaft ab (§ 3 Abs. 1, Nr. 5, Alt. 2 PublG). Die Pflicht zur Rechnungslegung erfasst auch (unternehmerisch tätige) Familienstiftungen.³⁷⁴

Bei einer unternehmensbezogenen Stiftung ist die Unternehmensvoraussetzung erfüllt. Beschränkt sich die Tätigkeit der Stiftung lediglich auf das Halten von Beteiligungen (unternehmensverbundene Stiftung) ist die erste Voraussetzung für eine Pflicht zur Rechnungslegung als Unternehmen nicht erfüllt.³⁷⁵

Als zweite Voraussetzung muss die unternehmerisch tätige Stiftung an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei

³⁶⁸ Die wohl bisher herrschende Meinung empfiehlt lediglich eine freiwillige Übernahme der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften für die gesamte Stiftung: ORTH [HdbStiftR] (1987), § 37, Rz. 129 unter Hinweis auf einen entsprechenden Wunsch in den Richtlinien zur Organisation der Buchführung vom 11.11.1937 (MBL. F. Wirtschaft, S. 329, hier: II 8); IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 24; CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 792; für eine klare Trennung von Unternehmens- und Stiftungsbilanz dagegen: NEUHOFF [UKap] (1964), S. 201.

³⁶⁹ § 264 a Abs. 1 HGB i.d.F. KapCoRiLiG.

³⁷⁰ Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz) vom 15. August 1969 (BGBl I S. 1189, BGBl 1970 I S. 1113).

³⁷¹ HOPT [HGB] (1995), Einl. v. § 238, Rz. 46.

³⁷² So noch für den Konkurs und Vergleich: SORG [FamStift] (1984), S. 74 m. w. N.

³⁷³ Kaufmannseigenschaft keine Voraussetzung, ebenso: WPH I (1996), N 9.

³⁷⁴ Ebenso: SORG [FamStift] (1984), S. 74.

³⁷⁵ Ebenso ADS (1996), PublG § 3.

nachstehenden Merkmale für die Rechnungslegungspflicht (§ 1 Abs. 3 PublG) bzw. für die Konzernrechnungslegungspflicht (§ 11 Abs. 1 PublG) erfüllen:

Kriterium	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Bilanzsumme	Größer als DM Mio. 125 (Euro Mio 65)	Größer als DM Mio. 125 (Euro Mio 65)
Umsatzerlöse	Größer als DM Mio. 250 (Euro Mio 130)	Größer als DM Mio. 250 (Euro Mio 130)
Durchschnittliche Mitarbeiterzahl	Mehr als 5.000	Mehr als 5.000

Wenn eine Stiftung diese Schwellenwerte mit ihrem Unternehmen überschreitet, sind nach § 5 bzw. § 13 PublG die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften weitgehend sinngemäß anzuwenden.³⁷⁶

Bei der Rechnungslegung nach dem Publizitätsgesetz ergibt sich die gleiche Abgrenzungsproblematik wie bei der Rechnungslegung für unternehmensverbundene Stiftungen mit deren Rechnungslegung nach dem HGB: Hat die Stiftung nur für ihren unternehmerisch tätigen Teil nach dem PublG Rechnung zu legen, erfasst nach hier vertretener Ansicht die Pflicht zur Rechnungslegung sämtliche Geschäftsvorfälle der Stiftung, also auch die Vermögensverwaltung.³⁷⁷

2.5 Zwischenergebnis

Die Regelung durch den Bundesgesetzgeber ist unzureichend. Die einfache Einnahmen/Ausgaben-Rechnung mag allenfalls für kleine Stiftungen mit Geldvermögen ausreichend sein. Ansonsten stellt die derzeitige Regelung weder die vollständige Erfassung noch die Bewertung des Stiftungsvermögens sicher. Beides sind jedoch Voraussetzungen für die Erhaltung des Stiftungsvermögens und die zweckentsprechende Mittelverwendung.

Um diese Aussage noch einmal zu verdeutlichen: Während eine Stiftung, die einen Kaufmannsladen betreibt, für diesen nach Grundsätzen des HGB Rechnung zu legen hat, reicht für ihre zehnmal so große Vermögensverwaltung eine „Schuhkarton-Buchhaltung“ aus.

2.6 Steuerrecht

2.6.1 Einteilung der Stiftungen

³⁷⁶ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 25.

³⁷⁷ Es wird auf die entsprechend geltenden Ausführungen auf S. 54 verwiesen.

Für die steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften sind folgende Arten von Stiftungen zu unterscheiden:

1. Stiftungen mit Rechnungslegungspflichten außerhalb des Steuerrechts
2. Stiftungen ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Gemeinnützige Stiftungen

Die (zivilrechtliche) Rechtsfähigkeit spielt für die Rechnungslegung nach Steuerrecht keine Rolle. Denn § 1 Abs. 1 KStG bezieht sämtliche Stiftungen mit Vorstand oder Sitz im Inland in die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ein – unabhängig von der Rechtsfähigkeit, oder ob sie juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts sind.³⁷⁸ Auch das Ziel der Rechnungslegung für steuerliche Zwecke ist ein anderes: steht für das Stiftungsivilrecht der Erhalt der Stiftung als juristische Person im Vordergrund, dient die Rechnungslegung im Steuerrecht letztlich der gleichmäßigen Steuerfestsetzung³⁷⁹. Die Rechnungslegung soll dabei den Überschuss (Gewinn) ermitteln, der der Besteuerung unterliegt. Mit anderen Worten: Dient die Rechnungslegung im Stiftungsrecht dem Nachweis des Erhalts des Vermögens und der zweckentsprechenden Mittelverwendung, dient sie im Steuerrecht der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuer. Diese Zielsetzung der Steuergesetze lässt sich bereits an der Gesetzesgliederung erkennen: unmittelbar nach der persönlichen Steuerpflicht definieren die Ertragsteuergesetze die Bemessungsgrundlage für die Steuer (§ 2 EStG (i.V.m. §§ 7, 8 KStG) und § 7 GewStG).³⁸⁰

2.6.2 Stiftungen mit Rechnungslegungspflichten außerhalb des Steuerrechts

Derivative Rechnungslegungspflicht

Mit § 140 AO übernimmt der Fiskus Rechnungslegungspflichten Steuerpflichtiger auch in das Steuerrecht. Wer nach anderen Gesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat diese Verpflichtungen auch für die Besteuerung zu erfüllen, § 140 AO, sogenannte „derivative“³⁸¹ Rechnungslegungspflicht. Hauptanwendungsfall ist die Rechnungslegungspflicht nach §§ 238ff. HGB. Das Ergebnis der handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird demnach

³⁷⁸ Für die Frage der Besteuerung selber spielen diese Abgrenzungen dagegen eine Rolle, vgl. dazu ORTH [Stiftung] (2001), S. 325 ff.

³⁷⁹ Vgl. Art. 3 Abs. 1 i.V.m. 19 Abs. 1 GG, § 85 AO.

³⁸⁰ „Richtige Erfassung der Gewinne und Umsätze“, KRUSE/DRÜEN [TK] (2000), § 140, Rz. 1.

³⁸¹ Derivative, da von anderen Normen abgeleitet.

auch für Zwecke der Besteuerung verwandt (§§ 5 Abs. 1 i. V. m. 4 Abs. 1 EStG i. V. m. 8 Abs. 2 KStG).

Als außersteuerliche Rechtsnormen i. S. d. § 140 AO kommen alle Gesetze in Betracht (§ 4 AO).³⁸² Nach derzeitigem Recht können Stiftungen ihre Methode der Rechnungslegung frei wählen,³⁸³ sodass sie ihr Rechenwerk auch für steuerliche Zwecke führen müssen.

Hätte der Bundesgesetzgeber Stiftungen zur Rechnungslegung nach dem HGB verpflichtet,³⁸⁴ ist diese auch für steuerliche Zwecke zu führen. Dies könnte auch materiellrechtliche Konsequenzen für die Besteuerung von Stiftungen haben. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG sind alle Einkünfte einer Körperschaft i. S. d. KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wenn diese „nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet“ ist. Jede nicht steuerbefreite Stiftung würde damit in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen (§ 7 GewStG),³⁸⁵ keinen Anspruch auf den „Sparer-Freibetrag“ gemäß § 20 Abs. 4 EStG und nur steuerliches Betriebsvermögen haben.

Der Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG lässt eine derartige Auslegung zwar zu. Die Vorschrift ist jedoch teleologisch auszulegen. Sie stellt auf die Kaufleute ab, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches Bücher zu führen haben.³⁸⁶ Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, sollen die dort gebuchten Einkünfte unter den § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 2 KStG fallen. Unabhängig von der steuerlichen Einkunftsqualifikation soll dadurch eine Deckungsgleichheit des Ergebnisses aus Handelsgeschäften (handelsrechtlicher Gewinn) und Einkünften aus Gewerbebetrieb (steuerrechtlicher Gewinn) erreicht werden. Mit der Verweisung auf die Rechnungslegungsvorschriften des HGB in den Gesetzentwürfen zur Reform des Stiftungszivilrechtes möchte der Gesetzgeber die höhere Transparenz der kaufmännische Rechnungslegung nutzen, nicht die ertragssteuerliche Bemessungsgrundlage verändern. Im Ergebnis bedeutet dies, dass selbst nach einer evtl. Neuregelung im BGB die Stiftung für alle ihre Bereiche nach dem HGB Rechnung zu legen hat. Steuerlich hat die Stiftung ihre Einkünfte jedoch nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 oder

³⁸² KRUSE/DRÜEN [TK] (2000), § 140, Rz. 4.

³⁸³ Siehe die Zusammenfassung auf S. 42.

³⁸⁴ Wie in den Gesetzentwürfen der 90er Jahre geplant, siehe dazu die Ausführungen auf S. 36 ff.

³⁸⁵ Nach geltendem Recht unterliegt eine Stiftung nur mit einem Teilbereich ihrer wirtschaftlichen Aktivität der Gewerbesteuer, nämlich dem „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“, § 2 Abs. 3 GewStG).

³⁸⁶ Ebenso WREDE [HHR] (1995), § 8 KStG, Tz. 28.

Nr. 2 EStG i. V. m. 8 Abs. 2 KStG entweder durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) oder eine Einnahme-Überschuss-Rechnung zu ermitteln. Gleiches gilt für die oben dargestellte Ansicht, wonach bereits eine teilweise Pflicht zur kaufmännischen Rechnungslegung die kaufmännische Rechnungslegung indiziert.³⁸⁷

Originäre Rechnungslegungspflicht

Da Stiftungen aufgrund ihrer Rechtsform grundsätzlich nicht zur Bilanzierung verpflichtet sind,³⁸⁸ kommt für ihren Gewerbe- oder land-/forstwirtschaftlichen Betrieb die originäre Buchführungspflicht gemäß § 141 AO in Betracht. Demnach kann das Finanzamt die Stiftung zur doppelten Buchführung und Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) auffordern, wenn der einzelne Betrieb folgende Grenzen übersteigt:³⁸⁹

Umsätze (mit Ausnahme der nach § 4 Nr. 8-10 UStG steuerfreien Umsätze)	Größer als EURO 260.000 (bis 31.12.2001: TDM 500) im Kalenderjahr
Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen	Größer als EURO 20.500 (bis 31.12.2001: TDM 40)
Gewinn aus Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaft	Größer als EURO 25.000 (bis 31.12.2001: TDM 36) im Wirtschaftsjahr

Diese steuerrechtliche Buchführungspflicht umfasst jedoch nur den betrieblichen Bereich.³⁹⁰ Es ergeben sich daraus ähnliche Abgrenzungsprobleme wie bei Stiftungen, die mit ihrem kaufmännischen Gewerbe, aber nicht mit ihren übrigen Aktivitäten unter die Vorschriften zur kaufmännischen Rechnungslegung fallen.³⁹¹

2.6.3 Stiftungen ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Land- und Forstwirtschaft

Stiftungen ohne Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder einer Land- und Forstwirtschaft unterliegen keinen steuerlichen Buchführungs- oder Rechnungslegungsvorschriften. Sie ermitteln ihre Einkünfte entsprechend § 2 Abs. 2 EStG i. V. m. 8 Abs. 2 KStG mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung oder Betriebsvermögensvergleich.

Stiftungen unterscheiden sich dabei nicht von natürlichen Personen.

³⁸⁷ Siehe dazu die Zusammenfassung auf S. 58.

³⁸⁸ Damit also nicht der derivativen Buchführungspflicht gemäß § 140 AO unterliegen.

³⁸⁹ Es werden die derzeit gültigen Werte angegeben.

³⁹⁰ KRUSE/DRÜEN [TK] (2000), § 141, Rz. 8.

³⁹¹ Siehe dazu die Ausführungen auf S. 54.

2.6.4 Gemeinnützige Stiftungen

Gemeinnützige Stiftungen sind solche, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) i. S. d. §§ 51 ff. AO verfolgen. Diese sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und gemäß § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

Ziel der Rechnungslegung dieser steuerbegünstigten Organisation ist der Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht.³⁹² Dieses Ziel entspricht der stiftungsrechtlichen Pflicht zum Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung.

Eine einfache Aufzeichnung über die Art und Höhe der Einnahmen und Ausgaben soll für den Nachweis der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen ausreichen,³⁹³ eine doppelte Buchführung wird für nicht erforderlich gehalten.³⁹⁴ Eine einfache Aufzeichnung durch eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung reicht in den Fällen aus, in denen sämtliche Mittel der Stiftung im Jahr des Zuflusses verwendet werden. Ist eine Rücklage nach gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften zu bilden, ist zu deren Nachweis eine gesonderte Nebenrechnung erforderlich.

Um den Nachweis zu führen, muss die Rechnungslegung folgenden allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung entsprechen³⁹⁵:

- Wahrheit
- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot
- Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter³⁹⁶ und Schuldposten.

Darüber hinaus sollten der Grundsatz der Bewertungs- und Gliederungskontinuität und die Annahme der Unternehmensfortführung auch in der steuerlichen Rechnungslegung beachtet werden.³⁹⁷ Diese Soll-Vorschrift steht jedoch im Widerspruch zu dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 48 KStG).

³⁹² AEAO zu § 63, Nr. 1, S. 1; BFH vom 17. August 1954, BStBl 1954 III, S. 324; GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1724.

³⁹³ BFH vom 17. August 1954, BStBl 1954 III, S. 324 [326], ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 26; BUCHNA [Aussagekraft] (2000), S. 60; KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 174; GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1725; LANGENBECK [Rechnungswesen] (1990), S. 1428.

³⁹⁴ BFH vom 17. August 1954, BStBl 1954 III, S. 324 [326].

³⁹⁵ KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 175 abgeleitet aus §§ 145 bis 147 AO.

³⁹⁶ Im Gegensatz zu KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 175, wird an dieser Stelle der Begriff des Wirtschaftsgutes anstatt des Vermögensgegenstandes gebraucht; zum Unterschied vgl. TIEDCHEN [VGG] (1991).

³⁹⁷ KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 175.

Abgeleitet vom Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit sollte die Rechnungslegung für Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts in die vier Bereiche („Sphären“) aufgeteilt werden: (steuerbefreiter) ideeller Bereich und Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe³⁹⁸ und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.³⁹⁹

Ebenfalls aus der Rechnungslegung klar hervorgehen muss die Bildung der Rücklagen. Eine Kontrolle der Rücklagenverwendung muss jederzeit und ohne besonderen Aufwand für die Finanzverwaltung möglich sein.⁴⁰⁰ Die Finanzverwaltung fordert jedoch eine „Mittelverwendungsrechnung“⁴⁰¹, d. h. eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Bei bilanzierenden Stiftungen muss diese in einer Nebenrechnung abgeleitet werden.⁴⁰²

Genügt die Rechnungslegung einer steuerbegünstigten Stiftung nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen, so ist der Nachweis einer korrekten Geschäftsführung i. S. d. §§ 51 ff. AO nicht erbracht und eine Steuerbefreiung kann nicht gewährt werden.⁴⁰³

2.6.5 Weitere Aufzeichnungspflichten

Neben den genannten Rechnungslegungspflichten legt das Steuerrecht Stiftungen noch weitere Aufzeichnungspflichten auf.⁴⁰⁴

Rechtsnorm	Anwendungsbereich
§ 50 Abs. 4 EStDV n. F.	Aufzeichnung von Zuwendungen (Spenden) und deren zweckentsprechende Mittelverwendung durch steuerbegünstigte Stiftungen. ⁴⁰⁵
§§ 140, 141 AO, § 4 Abs. 3, S. 5 EStG i. V. m. § 240 Abs. 2 HGB	Bestandsverzeichnis des beweglichen Anlagevermögens. ⁴⁰⁶

³⁹⁸ Zur buchmäßigen Abgrenzung der Zweckbetriebe von den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: siehe OFD Hannover vom 14. Juli 1998, DSStR 1998, S. 1357 [1357].

³⁹⁹ KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 178 f.; BUCHNA [Aussagekraft] (2000), S. 60; GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1725.

⁴⁰⁰ AEAO zu § 58, Nrn. 6 + 7 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 20. Dezember 1978, BStBl 1979 II, S. 496; ebenso: KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 151.

⁴⁰¹ AEAO zu § 55, Nr. 9, S. 3.

⁴⁰² KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 182.

⁴⁰³ So zutreffend: KIEBLING/BUCHNA [Gemeinnützigkeit] (2000), S. 175.

⁴⁰⁴ Zusammenstellung in Anlehnung an GALLI [Anforderungen] (1997), S. 1725 und REUBER [Vereine] (1996), S. 16S.

⁴⁰⁵ Siehe hierzu: THIEL [Spendenrecht] (2000), S. 393 f., MYBEN [Spenden] (2000), S. 866 und AUGSTEN [Neuregelung] (2000), S. 623 f. sowie zur praktischen Durchführung: OFD Nürnberg [Merkblatt] (2000). ORTH [Vermögensausstattung] (1998), S. 335, weist zutreffenderweise auf die Bedeutung einer klaren Zuordnung von Spenden und Verwendungszwecken hin, da unterschiedliche Höchstbeträge für Abzugsfähigkeit bestehen (vgl. §§ 10 b Abs. 1, S. 1 EStG, § 9 Abs. 1, Nr. 2, S. 1 KStG gegenüber §§ 10 b Abs. 1, S. 2 EStG, § 9 Abs. 1, Nr. 2, S. 2 KStG mit einer höheren Abzugsfähigkeit).

Rechtsnorm	Anwendungsbereich
§ 6 Abs. 2, S. 4 EStG	Verzeichnis der geringwertigen Wirtschaftsgüter
§ 6 c Abs. 2 EStG	Verzeichnis als Voraussetzung zur steuerfreien Übertragbarkeit stiller Reserven auf Reinvestitionsobjekte
§ 7 a Abs. 8 EStG	Verzeichnis der Wirtschaftsgüter bei Anwendung geometrisch-degressiver Abschreibung sowie bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen
§ 4 Abs. 7 EStG	Aufzeichnung nur beschränkt abzugsfähiger Betriebsausgaben
§§ 143, 144 AO	Aufzeichnung des Warenein- bzw. -ausgangs bei gewerblichen Unternehmen
§ 22 UStG	Aufzeichnungen zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung
§ 41 EStG	Führung eines Lohnkontos als Arbeitgeber
§ 12 Abs. 3, S. 2 UmwStG	Nachweis des verbleibenden Verlustes in Fällen der Verschmelzung. ⁴⁰⁷
EStR 125a Nr. 1	Verzeichnis des Tierbestandes bei Stiftungen mit Landwirtschaft, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln und die Bewertung der Tiere des Anlagevermögens mit den Durchschnittswerten in Anspruch nehmen. ⁴⁰⁸

2.6.6 Würdigung der steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften

Die steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften verfolgen die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Art und Umfang der steuerrechtlich vorgeschriebenen Rechnungslegung hängen somit von den Einkünften ab. Stiftungen können für ihre Zwecke die Methode ihrer Rechnungslegung frei wählen können, müssen jedoch für steuerliche Zwecke die Einkunftsermittlung daraus ableiten.

Die Erhaltung des Stiftungsvermögens spielt in den steuerrechtlichen Vorschriften keine Rolle, der Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung hat für die Rechnungslegung der steuerbegünstigten Stiftungen entscheidende Bedeutung.

2.7 Zwischenergebnis

Eine allgemein für alle Stiftungen geltende bundeseinheitliche Regelung zur Rechnungslegung von Stiftungen fehlt. Zwar besteht die Pflicht zur Rechnungslegung,

⁴⁰⁶ Siehe hierzu: EStR 31 Abs. 1.

⁴⁰⁷ Siehe hierzu: BMF vom 16. April 1999, BStBl 1999 I, 455, Tz. 38 a. E.

⁴⁰⁸ Siehe dazu SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 160 m. w. N.

Art und Umfang der Rechnungslegung kann jede Stiftung frei wählen. Allenfalls für Teilbereiche sind Normen kodifiziert. Die Jahresrechnungen der Stiftungen sind somit nicht vergleichbar. Es bestünde sogar die Möglichkeit, dass eine Stiftung jedes Jahr nach einer anderen Methode Rechnung legt.⁴⁰⁹

Da der Stiftungsvorstand nicht sein eigenes, sondern fremdes Vermögen verwaltet, nämlich das der Stiftung, bedarf es aus Gründen des Schutzes des Rechtsverkehrs einer einheitlichen Regelung. Denn auch die Haftung der juristischen Person Stiftung ist primär auf deren Vermögen beschränkt. Berücksichtigt man darüber hinaus noch in Wunsch nach einer Förderung des Stiftungsgedankens⁴¹⁰ so ist eine bundeseinheitliche Regelung schon im Interesse einer größeren Transparenz geboten. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts wurde diese Chance vertan.

2.8 Haushaltsrecht

Die Haushalte der öffentlichen Hand stellen ein besonderes Beispiel des Umgangs mit fremden Vermögen dar. Die öffentliche Hand finanziert ihre Ausgaben im Wesentlichen durch die Einnahmen aus Steuern und Abgaben, also dem Geld der Bürger. Zielsetzung des Haushaltsrechts ist somit die Rechenschaft über die Verwendung dieser Gelder. Die Kameralrechnung stellt daher insbesondere auf eine Gegenüberstellung der planmäßigen Einnahmen und Ausgaben ab. Stiftungen können aus drei Gründen in den Anwendungsbereich des Haushaltsrechtes fallen:

- Aufgrund einer Selbstverpflichtung in der Stiftungssatzung.
Dies ist insbesondere bei von der öffentlichen Hand errichteten Stiftungen der Fall.⁴¹¹
- Aufgrund der freiwilligen Selbstverpflichtung der Stiftung.
So sehen die meisten Zuschussrichtlinien die freiwillige Unterwerfung des Zuschussnehmers unter die Bundeshaushaltsordnung, unter das Haushaltsgrundsätzegesetz oder die entsprechenden länderrechtlichen Vorschriften vor. Berücksichtigt man, dass die öffentliche Hand zu den Hauptfinanziers des Non-

⁴⁰⁹ Denn Stiftungen unterliegen – anders als die Kaufleute – nicht der Bilanzkontinuität gemäß § 252 Abs. 1, Nr. 1 HGB.

⁴¹⁰ Wie dies erklärtes Ziel der vorliegenden Gesetzentwürfe ist, vgl. die Ausführungen in Teil 2 unter 1.15.

⁴¹¹ Vgl. als Beispiel das Gesetz über die Errichtung einer Otto-von-Bismarck-Stiftung vom 23. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2582, § 9 Abs. 2: „Für das Haushalts- Kassen- und Rechnungswesen sowie für die Rechnungslegung der Stiftung finden die für die Bundesverwaltung geltenden Bestimmungen entsprechender Anwendung.“

Profit-Sektors gehört,⁴¹² ist die Bedeutung des Haushaltsrechts nicht zu vernachlässigen.

- Aus praktischen Gründen.

Stiftungen können durch eine öffentliche Behörde verwaltet werden⁴¹³ bzw. unterliegen der staatlichen Stiftungsaufsicht. Da die öffentliche Behörde das ihr vertraute Rechnungslegungssystem verwenden wird, wird die Kameralrechnung Methode der Wahl sein.

Kennzeichen des Haushaltsrechts ist die prospektive Planung der Ein- und Ausgaben für ein Haushaltsjahr in einem Haushaltsplan. Dieser Haushaltsplan ermächtigt die Verwaltung, Ausgaben zu leisten und Verpflichtungen einzugehen (§ 3 Abs. 1 BHO = § 3 Abs. 1 HGrG). Dieser Planung werden die Ist-Einnahmen bzw. Ist-Ausgaben gegenübergestellt (Haushaltsrechnung), vgl. § 81 BHO. Diese Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit dem Vergleich mit dem Haushaltsansatz stellt somit auf die Veränderung der Geldmittel ab. Für den wirtschaftlichen Bereich lässt die Bundeshaushaltsordnung auch die Aufstellung eines Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch zu (§ 87 BHO). Diese Ausnahme ist jedoch von einer kaufmännischen doppelten Buchführung abhängig (§ 87 Abs. 1 S. 1 BHO), die in den Betrieben der öffentlichen Hand anzuwenden ist, in denen eine Kameralrechnung nicht zweckmäßig ist (§ 74 Abs. 1 BHO). Darüber hinaus kann die Buchführung und Bilanzierung nach dem HGB zusätzlich zur Kameralrechnung geführt werden (§ 33 a BHO).⁴¹⁴

Aufgrund der Ausrichtung des Haushaltsrechts auf die Darstellung der Zweck-Mittel-Beziehung⁴¹⁵ dient eine Kameralrechnung auch dem Nachweis der zweckentsprechenden Mittelverwendung. Insofern ist diese Art der Darstellung für die Rechnungslegung der Stiftung geeignet. Durch die Beschränkung des Haushaltsrechts auf eine Erfassung des Geldmittel bzw. der Mittelabflüsse für Investitionen ist das Haushaltsrecht für eine Darstellung des Erhalts des Stiftungsvermögens nicht geeignet, da die Schuldposten nicht den Besitzposten gegenübergestellt werden.

⁴¹² ZIMMER [Staatsentlastung] (2000), C-160: 64,3 % der Einnahmen des Non-Profit-Sektors stammten 1995 von der öffentlichen Hand, 3,4 % aus Spenden sowie 32,3 % aus selbsterwirtschafteten Mitteln (Quelle: John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, Teilstudie Deutschland).

⁴¹³ Auch privatrechtliche Stiftungen, vgl. HEINRICHS [Palandt] (2001), § 86, Rz. 2.

⁴¹⁴ Diese Möglichkeit der Parallelrechnung wurde durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts- Fortentwicklungsgesetz vom 22. Dezember 1997, BGBl I 1997, 3251) ermöglicht. Unverändert besteht jedoch die Pflicht zu Kameralrechnung.

⁴¹⁵ Jede Mittelverwendung wird einem Haushaltsposten (Zweck) zugeordnet.

2.9 Sondervorschriften

Anstaltsstiftungen unterliegen beim Betrieb bestimmter Einrichtungen besonderen Rechnungslegungsvorschriften. Die Betreiber von Krankenhäusern haben nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung,⁴¹⁶ die Betreiber von Pflegeeinrichtungen nach der Pflege-Buchführungsverordnung in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch Rechnung zu legen. Auch die Betreiber von Werkstätten für Schwerbehinderte haben gemäß § 12 Abs. 1 Schwerbehindertenwerkstatt-Verordnung unabhängig von ihrer Rechtsform nach kaufmännischen Grundsätzen Bücher zu führen.

Die Sondervorschriften gelten jedoch nur für den abgegrenzten Bereich des Betriebes einer Einrichtung. Für ihre übrigen Bereiche kann die Stiftung Art und Weise der Rechnungslegung frei wählen, auch wenn sie praktisch eine einheitliche Methode der Rechnungslegung wählen wird.⁴¹⁷

2.10 Kirchenrecht

Die kirchenrechtlichen Vorschriften sind die traditionsreichsten in ihren Grundzügen noch gültigen Normen des Stiftungsrechts. Dies ist auf die historische Bedeutung der Kirchen auf den gemeinnützigen Bereich zurückzuführen: zusammen mit den Territorialstaaten beherrschten die Kirchen diesen bis zur Säkularisation 1803/1806.⁴¹⁸ Die heutige Bedeutung des Kirchenrechts erschließt sich aus der Schätzung, dass kirchliche Stiftungen, also solche, die der kirchlichen Stiftungsaufsicht unterliegen, die zahlenmäßig größte Gruppe unter den bestehenden Stiftungen darstellen.⁴¹⁹

Der heutige *Codex Iuris Canonici* verpflichtet den Verwalter zur Rechenschaft gegenüber den Gläubigen über Vermögenswerte, die der Kirche von Gläubigen gespendet werden.⁴²⁰ Die konkrete Ausgestaltung der Information der kirchlichen Öffentlichkeit bleibt hingegen dem Partikularrecht überlassen.⁴²¹ Die selbständige Regelung der Rechnungslegung von kirchlichen Stiftungen hat sich in der Bundesrepublik bis heute erhalten. Gemäß Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3, S. 1 WRV ordnet und verwaltet jede Religionsgemeinschaft ihre Angelegenheiten

⁴¹⁶ Für die Besonderheiten in Nordrhein-Westfalen siehe WENZEL [Stiftungen] (1993), S. 18.

⁴¹⁷ Denn die Anwendung von zwei Methoden der Rechnungslegung ist in der Regel mit doppelten Kosten verbunden.

⁴¹⁸ RICHTER [Charity] (1998), S. 429.

⁴¹⁹ GRONEMANN [Rele] (2000), S. 45.

⁴²⁰ C. 1287 § 2 CIC; vgl. HEIMERL/PREE [Hdb] (1993) S. 280.

⁴²¹ HEIMERL/PREE [Hdb] (1993), S. 280.

selbstständig innerhalb der Schranken der für alle geltenden Gesetze.⁴²² Da Kirchenvermögen in erheblichem Maße Stiftungsvermögen ist,⁴²³ hat das Kirchenrecht für die Rechnungslegung von Stiftungen besondere Bedeutung. So sind in den meisten Landes-Stiftungsgesetzen kirchliche Stiftungen von der staatlichen Stiftungsaufsicht befreit, wenn der kirchlichen Stiftungsaufsicht unterstellt sind.⁴²⁴

Für das allgemein geltende katholische Kirchenrecht wird die jährliche Aufstellung von Haushaltsplänen über die Einnahmen und Ausgaben dringend empfohlen (c. 1284 § 3 CIC). Die Anordnung und nähere Regelung bleibt dem Partikularrecht jedoch überlassen.⁴²⁵ Dabei haben alle Vermögensverwalter jährlich Rechenschaft abzulegen (c. 1284 § 2, 8° CIC). Adressat ist grundsätzlich der Ortsbischof (c. 1287 § 1 CIC), auch wenn daneben Rechenschaftspflichten gegenüber anderen Personen (z. B. staatliche Stiftungsbehörden oder dem Fiskus) bestehen. Die Pflicht zur Buchführung, einschließlich der ordnungsgemäßen Aufbewahrung der Belege, ergibt sich aus c. 1284 § 2, 7° CIC.

Die Regelungen des Partikularrechts der katholischen Kirche in Deutschland sind in Anhang B zusammengestellt. Eine Übersicht über die Regelungen der evangelischen Landeskirchen enthält Anhang C.

Der Zentralrat der Juden in Deutschland hat nach Auskunft der Geschäftsstelle Berlin⁴²⁶ keine eigene Stiftungsordnung.

Hintergrund der kirchlichen Stiftungsgesetze und Stiftungsordnungen ist die Ausnahme der kirchlichen Stiftungen von der staatlichen Stiftungsaufsicht in den meisten Landes-Stiftungsgesetzen. Dementsprechend regeln die meisten kirchlichen Stiftungsregelungen zunächst, welche Stiftungen unter ihre Aufsicht fallen. Ein weiterer großer Teil der kirchlichen Regelungen definiert dann die Durchführung der kirchlichen Stiftungsaufsicht, insbesondere die genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäfte. Die Rechnungslegung wird in der Regel als ein Unterpunkt der Stiftungsaufsicht behandelt. So wird die Vorlage der Rechnungslegung an die Stiftungsaufsicht zur Pflicht gemacht. Über Art, Umfang und Inhalt der Rechnungslegung treffen die kirchlichen Stiftungsgesetze und Verordnungen keine Aussage. Die verwendete Terminologie ist

⁴²² KIRCHHOF [Kirchen] (1994), S. 665, unter Hinweis auf BVerfGE 66, 1 [19].

⁴²³ Für die evangelischen Landeskirchen siehe: MEYER [Ev] (1994), S. 931

⁴²⁴ § 25 Abs. 1 StiftG BaWü, Art. 32 Abs. 1 BayStiftG, § 16 Abs. 2 Nr. 5 BremStiftG, § 20 Abs. 4 HStiftG, § 26 Abs. 2 Nr. 1 StiftG MV, § 20 Abs. 3 NdsStiftG, § 17 Abs. 2 StiftG NRW, § 45 Abs. 1 StiftG R-P, § 19 Abs. 2 Nr. 4 SaarlStiftG, § 27 Abs. 3 StiftGBbg.

⁴²⁵ Die Darstellung der Vorschriften des CIC erfolgt in Anlehnung an HEIMERL/PREE [Hdb] (1993), S. 279 f.

widersprüchlich. Auffälligstes Beispiel ist das Kirchengesetz der evangelischen Kirche in Berlin-Brandenburg. In § 7 KiG wird dem Vorstand die Pflicht zur Aufstellung eines „Jahresabschlusses“ auferlegt, der gemäß der amtlichen Überschrift des § 11 dem Konsistorium vorzulegen ist. Nach dem Wortlaut des § 11 Abs. 1 KiG hat der Vorstand dem Konsistorium jedoch eine „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ vorzulegen. Aus der widersprüchlichen Verwendung der Begriffe kann gefolgert werden, dass eine Stiftung keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss vorzulegen hat, auch wenn die kirchliche Norm diesen Begriff verwendet. Aus dem Wortlaut der Normen kann vielmehr keine bestimmte Form der Rechnungslegung abgeleitet werden. Aus der praktischen Handhabung bzw. ausdrücklichen Bezugnahme auf die entsprechenden kirchlichen Verwaltungsvorschriften sowie der praktischen Anwendung sollen die kirchlichen Stiftungen ihre Rechnungslegung an das (kirchliche) Haushaltsrecht anlehnen.⁴²⁷

2.11 Landesrecht

2.11.1 Überblick

Bereits im Wortlaut des § 80 BGB ist für das Stiftungsrecht ein Dualismus zwischen bundesrechtlichen und landesrechtlichen Regelungen angelegt. Während das im BGB kodifizierte Bundesrecht allgemein die Entstehung der Stiftung regelt, ist die Ausgestaltung dem Landesgesetzgeber überlassen. Mit Ausnahme der Länder Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen bestehen in allen Bundesländern inzwischen Landes-Stiftungsgesetze. Für die drei genannten Länder gilt somit das Stiftungsgesetz der DDR fort.

Die einzelnen Regelungen in den Landes-Stiftungsgesetzen sind in Anhang A⁴²⁸ zusammengestellt.

Für Stiftungen in den Bundesländern, in denen keine landesgesetzlichen Regelungen getroffen wurden, muss auf die allgemeinen Regeln des BGB und allgemeinen Grundsätze der Stiftungsverwaltung zurückgegriffen werden.⁴²⁹ Demnach wäre in

⁴²⁶ Auskunft der Geschäftsstelle Berlin des Zentralrats der Juden vom 19. Juni 1997.

⁴²⁷ Nach Auskunft der zuständigen Referenten in den Ordinariaten und Landeskirchenämtern sei den kirchlichen Stiftungen eine bestimmte Methode der Rechnungslegung nicht vorgeschrieben. Da die kirchliche Stiftungsaufsichtsbehörde jedoch aus eigener Anschauung am meisten Erfahrung mit der Kameralrechnung habe, würde diese von der Aufsichtsbehörde bevorzugt.

⁴²⁸ Siehe S. 169ff.

⁴²⁹ So auch ORTH, § 39, Rz. 22

Niedersachsen, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, ggf. ergänzt um eine Vermögensübersicht, ausreichend.

2.11.2 Der Begriff „Jahres[ab]rechnung“

Die überwiegende Zahl der Landesgesetzgeber hat den Begriff der „Jahresrechnung“⁴³⁰ bzw. „Jahresabrechnung“⁴³¹ für die Rechnungslegung der Stiftung gewählt.⁴³² Damit muss die Rechnungslegung der Stiftung von der kaufmännischen Rechnungslegung abgegrenzt werden, die vom Gesetz als „Jahresabschluss“ (§ 242 Abs. 2 HGB) bezeichnet wird. Andererseits fehlt im Zusammenhang mit der jährlichen Rechnungslegung der Zusatz „der Einnahmen und Ausgaben“.⁴³³ Daraus muss geschlossen werden, dass der Landesgesetzgeber den Stiftungen die Art der Rechnungslegung freistellen wollte.⁴³⁴ Die „Jahres(ab)rechnung“ der Stiftung kann entweder eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, ein Jahresabschluss im Sinne des HGB oder eine Kameralrechnung sein.⁴³⁵

Ausdrücklich gefordert ist allerdings nicht nur die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben (also der Stromgrößen), sondern auch die Erfassung des Vermögens der Stiftung (also der Bestandsgrößen). Dies kann entweder in der verknüpften Darstellung des Jahresabschlusses mit Bilanz (Vermögen) und Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgswirksame Veränderungen) oder bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung bzw. Kameralrechnung mit einer zusätzlichen Vermögensübersicht erfolgen. Die ausdrückliche Forderung nach zwei Rechnungslegungsinstrumenten korrespondiert mit den Zielen der Rechnungslegung, zum einen der Sicherung des Vermögensbestandes, zum anderen der zweckentsprechenden Mittelverwendung.

Das Bayerische Stiftungsgesetz wählte in seiner alten Fassung die Formulierung „Rechnung über die Führung der Verwaltung“ (Art. 25 Abs. 1 BayStiftG a. F.). Das Gesetz zur Änderung des Bayerischen Stiftungsgesetz vom 24. Juli 2001 ist von einem „Rechnungsabschluss“ und einer „Vermögensübersicht“ die Rede (Art. 25 Abs. 2, S. 1

⁴³⁰ § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BW

⁴³¹ § 19 Abs. 1 StiftGBbg, § 7 Nr. 2 HStG, § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG SH, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln.

⁴³² Die unterschiedliche Begriffswahl kann auch die Kommentatoren durcheinander bringen: WACHTER [Stiftungen] (2001), B 180, verwendet zunächst den Begriff „Jahresrechnung“, um im nächsten Absatz den Begriff „Jahresabrechnung“ zu verwenden.

⁴³³ Im Gegensatz zur laufenden Buchführung, wo § 17 Abs. 2 StiftG RhPf ausdrücklich die fortlaufende Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben nennt.

⁴³⁴ Ebenso: RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 402.

⁴³⁵ Ähnlich: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 20, das allerdings die Kameralrechnung nicht mit unter den Begriff der „Jahres(ab)rechnung“ fasst. Ähnlich ORTH [HdbStiftR] § 39, Rz. 59, der die Methode

BayStiftG). Aus der Zielsetzung der Regelung muss jedoch geschlossen werden, dass dies gleichbedeutend mit dem Begriff „Jahresabrechnung“ ist. Die Ausführungsverordnung zum Bayerischen Stiftungsgesetz wählt auch den Begriff „Jahresrechnungen“ (§ 52 Abs. 2, S. 3 AVO BayStiftG). Somit können bayerische Stiftungen ihr Rechnungslegungsinstrumentarium nach ihren Anforderungen wählen. Zwar nennt Art. 25 Abs. 1, S. 2 BayStiftG n. F. nur die „Buchführungsart“, die die Stiftung frei wählen kann. Da Methode der Buchführung und Rechnungslegung eng verbunden sind, kann für die Wahl der Rechnungslegung nichts anderes gelten.⁴³⁶

Ähnliches gilt für Nordrhein-Westfalen: zwar verwendet das Stiftungsgesetz mit „Jahresabschluss“ (§ 7 Nr. 2 StiftG NRW) den gleichen Begriff wie das Handelsgesetzbuch (§ 242 Abs. 3 HGB). Jedoch ist davon auszugehen, dass das Gesetz auch eine Jahresrechnung in Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht oder Kameralrechnung zulässt.⁴³⁷ Gemäß § 17 Abs. 2 StiftG R-P hat eine Stiftung „alle Einnahmen und Ausgaben ... laufend aufzuzeichnen und am Schluß eines jeden Rechnungsjahres in einer Übersicht zusammenzufassen.“ Darüber hinaus ist der „Bestand des Vermögens in einem Verzeichnis aufzunehmen“ (§ 14 Abs. 4 StiftG R-P). Nach dem Wortlaut des Gesetzes wären somit eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensrechnung erforderlich. In Brandenburg werden die Begriffe „Jahresabschluss“ (§ 12 Abs. 1 S. 1 StiftGBbg) und „Jahresabrechnung“ (§ 19 Abs. 1 StiftGBbg) alternierend – und damit offenbar synonym – verwendet.

Die landesrechtlichen Regelungen stellen in der praktischen Tätigkeit der Stiftungsvorstände die wichtigste Rechtsquelle für die Rechnungslegung dar. Denn die staatliche Stiftungsaufsicht stützt sich in ihrer Tätigkeit insbesondere auf die Rechnungslegung. Der Stiftungsvorstand muss somit diesen Vorschriften in erster Linie Genüge tun. Umso problematischer ist die fehlende bzw. unklare Regelung. Wenn keine klare Vorschrift besteht, ist unklar, was die Stiftungsaufsicht verlangen kann bzw. der Stiftungsvorstand liefern muss. Nach Auskunft der zuständigen Stellen aus einigen

der Rechnungslegung von Größe der Stiftung und dem Umfang des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes abhängig macht.

⁴³⁶ So auch: VOLL/StÖRLE [BayStiftG] (1998), Art. 24, Art. 25, Rz. 2: „An die kameralistische Buchführung sind die Stiftungen, wie der in Art. 24 StG verwendete Begriff ‚Voranschlag‘ zeigt, nicht gebunden.“ Anderer Ansicht wohl: POHLEY [StiftG Bayern] (1996), S. 72, der die Rechnung als inhaltlich der „Jahresrechnung der Kommunen“ mit Haushaltsrechnung (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) und Vermögensrechnung entsprechend sieht, also nur eine Kameralrechnung zulassen will.

Landesministerien behelfen sich die Stiftungsaufsichten mit eher informellen Absprachen bzw. Merkblättern.⁴³⁸ Für ein geordnetes Stiftungswesen in Deutschland ist dieser unregelte Zustand jedoch nicht tragbar. Es ist auch keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen, warum für jede (kleine) GmbH eine Europarecht-konforme Regelung besteht, die größte Stiftung aber auf informelle Regelungen angewiesen ist.

2.12 Stiftungssatzung

Die Stiftungssatzung ist konstitutiv für die Stiftung. Im Stiftungsgeschäft legt der Stifter die Grundordnung der von ihm zu errichtenden Stiftung fest. Im Gegensatz zur Regelungsdichte bei anderen juristischen Personen hat der Stifter dabei einen großen Spielraum, die Verfassung zu bestimmen.⁴³⁹ Die so festgelegte Grundordnung bindet die Stiftung grundsätzlich so lange sie besteht.⁴⁴⁰ Über die Rechnungslegung kann, muss der Stifter jedoch keine Verfügung treffen.⁴⁴¹

Trifft der Stifter in der Stiftungssatzung keine gesonderte Verfügung, ist der Stiftungsvorstand bezüglich der Rechnungslegung nur an die Mindestanforderungen der Normen gebunden. Angesichts der bisher dargelegten Unklarheit der gesetzlichen Regelungen, empfiehlt sich eine klarstellende Regelung durch den Stifter. Beim Stiftungsgeschäft steht er dabei vor dem Problem aller Rechtsgeschäfte: Die Verhältnisse bei Errichtung werden sich im Laufe der Zeit ändern. Dies stellt an die Vorschriften zur Rechnungslegung besondere Anforderungen. Sind die Vorschriften zu detailliert, entsteht bald der Zwang zur Änderung. Zu weite Vorschriften wiederum regeln zu wenig. Es empfiehlt sich daher, in der Stiftungssatzung nur die grundsätzlichen Regelungen zu treffen, z. B. die Methode, Art und Umfang der Rechnungslegung. Bei der Wahl der Methode sind insbesondere Art und Umfang des Stiftungsvermögens und deren Zweck zu berücksichtigen. Bei einem kleinen Stiftungsvermögen wird eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung in den meisten Fällen ausreichend sein. Bei einer Sammelstiftung ist das ursprüngliche Vermögen klein, es reicht also eine einfache Methode der Rechnungslegung aus. Durch spätere

⁴³⁷ Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen ausdrücklich ein Wahlrecht zulassend: WENZEL [Stiftungen] (1993), S. 14.

⁴³⁸ Nachdem der Stiftergedanke gefördert werden soll, so drückte es ein Beamter aus, soll es an der jährlichen Rechnungslegung nicht scheitern.

⁴³⁹ FRHR. VON CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 3, Rz. 11.

⁴⁴⁰ Ausdrücklich Art. 2 BayStiftG Abs. 1: „Die Achtung vor dem Stifterwillen ist oberste Richtschnur bei der Handhabung“ des Stiftungsgesetzes und § 2 NdsStiftG: „Bei der Anwendung dieses Gesetzes ist der Stifterwille in erster Linie maßgebend“.

Zustiftungen soll das Stiftungsvermögen anwachsen. Dadurch steigen auch die Anforderungen an die Rechnungslegung.

Nach hier vertretener Empfehlung bietet sich die kaufmännische Buchführung an, da diese entsprechend den Anforderungen ausgebaut werden kann.

2.13 **Codes of Practice und ähnliche Selbstverpflichtungen**

Das 1989 gegründete *European Foundation Centre (EFC)* versteht sich als Koordinator von Stiftungsinteressen in Europa.⁴⁴² Bereits 1996 verabschiedete die EFC Code of Practice Task Force einen aktualisierten *Code of Practice*.⁴⁴³ Diese Selbstverpflichtung soll das Stiftungswesen in Europa durch die Einhaltung gewisser Mindeststandards bei der Transparenz und Publizität fördern.⁴⁴⁴

Das Rechnungswesen der Stiftung soll sich demnach an den in dem jeweiligen Sitzland geltenden Standards orientieren.⁴⁴⁵ Jährlich sollten demnach Stiftungszweck, Mittelherkunft und Mittelverwendung sowie Stiftungsvorstand in deskriptiver Form offen gelegt werden.⁴⁴⁶ Die Offenlegung der Jahresrechnung wird nicht verlangt. Gegenüber den Aufsichtsbehörden wird auf die Einhaltung der jeweils nationalen Vorschriften verwiesen.⁴⁴⁷

Nationale Zertifizierungsstellen für spendensammelnde Organisationen haben sich zum *International Committee on Fund Raising Organizations (ICFO)* in Amsterdam zusammengeschlossen. Als deutsche Zertifizierungsstelle hat sich das *Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen e. V.*, Berlin, der *ICFO* angeschlossen. Um die Zertifizierung als spendensammelnde Organisation zu erreichen, muss die Stiftung nach diesem Standard die Rechnungslegung durch einen externen Prüfer prüfen lassen.⁴⁴⁸ Eine bestimmte Methode der Rechnungslegung ist nicht vorgeschrieben. Auch der Öffentlichkeit vorgelegte Informationen müssen lediglich „*comprehensive and*

⁴⁴¹ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 21; *Hof* [HdbStiftR] (1999), § 9, Rz. 170, *DERS.* [MüVHb] (1992), S. 935.

⁴⁴² Eine Selbstdarstellung des European Foundation Centre gibt *RICHARDSON* im *HdbStift* (1998), S. 891ff.

⁴⁴³ *EFC* [Code] (1996).

⁴⁴⁴ *EFC* [Code] (1996), Preamble.

⁴⁴⁵ *EFC* [Code] (1996), Abschnitt 1 c.

⁴⁴⁶ *EFC* [Code] (1996), Abschnitt 1 d.

⁴⁴⁷ *EFC* [Code] (1996), Abschnitt 3.

⁴⁴⁸ *ICFO* [Code] (1997), Abschnitt „Fiscal responsibility and reporting“.

straightforward“ sein, „*Narrative information should be prepared in a manner which allows useful comparison with the financial reporting.*“⁴⁴⁹

In Deutschland sind die Verpflichtungen zur Erlangung des „DZI Spenden-Siegels“ konkreter. Spendensammelnde Organisationen verpflichten sich dabei zu „einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung nach Maßgabe der Ausführungsbestimmungen“.⁴⁵⁰ Art und Umfang der Rechnungslegungspflichten richten sich nach dem „Sammlungsergebnis“, der Summe aus Mitgliedsbeiträgen, Bußgeldern, Zinsen, Erbschaften und Schenkungen.⁴⁵¹ Abhängig von der Höhe dieses jährlichen „Sammlungsergebnisses“ bestehen folgende Mindestanforderungen an die Rechnungslegung:⁴⁵²

Sammlungsergebnis	Mindestanforderung
Bis 50.000 Euro	Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung
50.000 Euro bis 250.000 Euro	Durch eine fachkundige Person erstellte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung
250.000 Euro bis 750.000 Euro	Durch eine fachkundige Person erstellte und von Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer oder durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. Buchprüfungsgesellschaft geprüfte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung
Größer 750.000 Euro	Nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellter und geprüfter Jahresabschluss

Gemeinsam ist diesen Selbstverpflichtungen, dass sie ausschließlich für gemeinnützige Organisationen gelten. Sie sollen den Dritten Sektor fördern und vor allem Vertrauen in die zweckentsprechende Mittelverwendung schaffen. Außerdem sind sie freiwillig anzuwenden. Ihre Wirkung hängt somit überwiegend von der „Image-Wirkung“ ab. Anders als zum Beispiel steuerrechtliche Vorschriften sind mit der Nicht-Anwendung keine Sanktionen verbunden.

⁴⁴⁹ ICFO [Code] (1997), Abschnitt „Public information“.

⁴⁵⁰ DZI [Spenden-Siegel] (2001), unter B. II., Nr. 8.

⁴⁵¹ DZI [Spenden-Siegel] (2001), unter C. I. Nr. 1.

2.14 Normen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer

2.14.1 Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfer sehen sich in besondere Weise mit der dargestellten unbefriedigenden Regelung der Rechnungslegung (und Prüfung) von Stiftungen konfrontiert: Von Berufs wegen sind sie mit der Prüfung auch von Stiftungen beschäftigt (§ 2 Abs. 1 WPO). Landes-Stiftungsgesetze weisen ihnen eine besondere Funktion bei der Prüfung der Jahresabrechnungen im Rahmen der Stiftungsaufsicht zu. Wird die Jahresrechnung einer Stiftung durch einen Wirtschaftsprüfer oder einem vergleichbaren externen Prüfer geprüft, beschränkt sich die Prüfung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde auf die rechnerische Prüfung (Art. 25 Abs. 2 BayStiftG, § 8 Abs. 2 S. 5 BlnStiftG, § 19 Abs. 2 StiftGBbg).

Außerdem kann die Stiftungsaufsichtsbehörde die Prüfung der Stiftung durch einen Wirtschaftsprüfer auf Kosten der Stiftung anordnen. (§ 9 Abs. 3 StiftG BaWü, § 8 Abs. 2 S. 2 BlnStiftG, § 12 HStiftG, § 15 Abs. 1 S. 3 StiftG MV, § 11 Abs. 1 S. 3 Nds StiftG, § 33 Abs. 2 StiftG R-P, § 11 Abs. 3 SaarlStiftG, § 10 Abs. 1 S. 1, 2. HS StiftG S-H, § 19 Abs. 1 S. 2 StiftG DDR). Betreibt die Stiftung ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen, besteht in Brandenburg und Nordrhein-Westfalen die Pflicht zur Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer (§ 12 Abs. 1 S. 2 StiftGBbg und § 10 Abs. 1 S. 2 StiftG NRW). Wurde eine solche Abschlussprüfung durch einen externen Abschlussprüfer durchgeführt, beschränkt sich die Prüfung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde auf eine rein rechnerische Prüfung (Art. 25 Abs. 2 BayStiftG, § 8 Abs. 2 S. Bln StiftG § 19 Abs. 2 StiftGBbg). Prüfen bedeutet den Vergleich eines Soll-Zustandes (hier Norm) mit einem Ist-Zustand (hier: Rechnungslegung der Stiftung).⁴⁵³ Ist die Norm unklar, lässt sich vernünftigerweise keine Prüfung durchführen. Denn ein Vergleich mit einem unklaren Soll-Zustand führt zu unklaren Prüfungsergebnissen. Die unklaren gesetzlichen Regelungen zur Rechnungslegung von Stiftungen stellen einen Grund dar, warum die Wirtschaftsprüfer eine eindeutige

⁴⁵² DZI [Spenden-Siegel] (2001), unter C. I. Nr. 6.

⁴⁵³ WYSOCKI [MPT] (1992), Sp.1545.

Regelung anstreben.⁴⁵⁴ Mit ihren Stellungnahmen legt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. die Berufserfassung der Wirtschaftsprüfer dar.⁴⁵⁵

Aus Anlass des am 1. Mai 1998 in Kraft getretenen Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wurde das gesamte System der Verlautbarungen, Fachgutachten und Stellungnahmen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer an die neuen gesetzlichen Anforderungen und die internationalen Prüfungsstandards (*International Standards on Auditing*) angepasst.⁴⁵⁶ Die Verlautbarungen zur Prüfung werden als *IDW Prüfungsstandards* (IDW PS) und zur Rechnungslegung als *IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung* (IDW RS) bezeichnet. Für Stiftungen besteht die Stellungnahme zur Rechnungslegung „IDW RS HFA 5: Rechnungslegung von Stiftungen“ und ein Prüfungsstandard „IDW PS 740: Prüfung von Stiftungen“.

2.14.2 Bedeutung der Verlautbarungen des IDW

Nachdem die Rechnungslegung der Stiftung weder auf Bundes- noch auf Landesebene abschließend gesetzlich geregelt ist, stellt die IDW-Stellungnahme erstens einen Ansatz dar, die Ausgestaltung der Rechnungslegung von Stiftungen umfassend zu normieren.⁴⁵⁷ Mangels gesetzlicher Ermächtigung stellen die Stellungnahmen jedoch keine Gesetze oder Verordnungen dar.⁴⁵⁸ Angesichts fehlender Alternativen entfaltet die Stellungnahme jedoch „eine normative Kraft des Faktischen“.⁴⁵⁹ Zweitens stellen sie mit der Wiedergabe der Meinung des Berufsstandes eine von dessen Autorität getragene Meinungsäußerung dar. Nach einer Entscheidung des Amtsgerichtes Duisburg seien die IDW-Verlautbarungen eine Meinung unter vielen in der juristischen Diskussion, die wie jede Meinungsäußerung auch nur Gewicht haben, soweit ihr überzeugende Argumente zugrunde liegen.⁴⁶⁰ Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer sieht in der Beachtung der fachlichen Verlautbarungen des IDW dagegen eine „Verkehrs- und Berufspflicht“, die für den Wirtschaftsprüfer mittelbar „Verbindlichkeitscharakter“ haben.⁴⁶¹

⁴⁵⁴ Vgl. Vorbemerkung zur IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen, *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 1.

⁴⁵⁵ Zum Selbstverständnis vgl. z. B. *IDW* [PS 740] (2000), Tz. 1.

⁴⁵⁶ Zur Entwicklung siehe WPH I (2000), Anh. 3, Rz. 4.

⁴⁵⁷ Ebenso: GRONEMANN [Rele] (2000), S. 46, PFEIFER [Bereinigung] (2000), S. 58, WACHTER [Stiftungen] (2001), B 184.

⁴⁵⁸ HÖFER [Standardisierung] (2000), S. 54; WACHTER [Stiftungen] (2001), B 184.

⁴⁵⁹ HÖFER [Standardisierung] (2000), S. 54.

⁴⁶⁰ AG Duisburg, Beschluß vom 31. Dezember 1993, - 23 HR B 31/93, WPKMitt 1994, 122 [123] = DB 1994, 466 = BB 1994, 975.

⁴⁶¹ WPH I (2000), A 382.

Die Wirkung geht jedoch, drittens, über eine Meinungsäußerung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer hinaus. Nach den „Richtungsweisenden Feststellungen“ der Wirtschaftsprüferkammer muss der Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung stets die Anwendbarkeit der fachlichen Äußerungen prüfen.⁴⁶² Gemäß § 4 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer stellen die Stellungnahmen für den Prüfer zu beachtende fachliche Regeln dar. Weicht die zu prüfende Stiftung von der Stellungnahme ab, muss der (prüfende) Wirtschaftsprüfer Gründe haben, diese Abweichung zu akzeptieren, anderenfalls muss er dies in seinem Bestätigungsvermerk/Bescheinigung zum Ausdruck bringen. Anderenfalls kann dies für den Berufsangehörigen nachteilige Folgen – sowohl bei einer zivilrechtlichen Haftung als auch bei einer berufsrechtlichen Würdigung – haben.⁴⁶³ Die Wirkung der Stellungnahme ist somit eine mittelbare: da die Stiftung ein uneingeschränktes Prüfungsergebnis haben möchte, wird sie sich an die Stellungnahme des IDW halten. Denn ein solches Prüfungsergebnis wird wohl nur noch zu erlangen sein, wenn die Rechnungslegung den Standards entspricht.⁴⁶⁴

Was dies konkret bedeutet, soll am Beispiel der Methode der Rechnungslegung diskutiert werden: der Stiftungsvorstand hat die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gewählt. Gemäß Tz. 33 der IDW-Stellungnahme RS HFA 5 „kann [die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung] nur für leicht zu überschauende Verhältnisse empfohlen werden, in denen sich die Zufälligkeiten der Zahlungszeitpunkte nicht wesentlich auswirken.“ Angenommen, der Abschlussprüfer kommt zu der Überzeugung, dass bei der Stiftung keine leicht zu überschauenden Verhältnisse vorliegen und sich Zahlungszeitpunkte wesentlich auswirken. Konsequenterweise müsste er zunächst in seinem Prüfungsbericht darauf hinweisen. Da es sich jedoch nur um eine „Empfehlung“ handelt, hätte nach hier vertretener Auffassung dies keine Auswirkungen auf die Bescheinigung als Wiedergabe des abschließenden Prüfungsergebnisses. Auf Ebene der Stellungnahme wird damit der Jahresrechnung eine im Wesentlichen vorliegende Ordnungsmäßigkeit bescheinigt. Fraglich ist die Pflicht der Stiftungsaufsichtsbehörde zum Einschreiten, etwa, den Stiftungsvorstand zu einem Methodenwechsel zu verpflichten. Denn die Landes-Stiftungsgesetze und kirchliche Stiftungsordnungen lassen sämtliche Methoden der Rechnungslegung zu. Aufgrund des

⁴⁶² *Wirtschaftsprüferkammer* [Richtlinien] (1987), zu II. Gewissenhaftigkeit (S. 11).

⁴⁶³ WPH I (2000), A 282; vgl. dazu die Ausspracheergebnisse auf der 39. Arbeitstagung des IDW im Januar 1998, Düsseldorf: Typoskript 1998, S. N. 2; die Protokolle sind jedoch nicht zur Zitation freigegeben; hier zitiert nach BRANDMÜLLER [St] (1998), S. 189.

⁴⁶⁴ HÖFER [Standardisierung] (2000), S. 54.

Empfehlungscharakters lässt sich grundsätzlich aus der Anwendung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung eine nicht ordnungsgemäße Jahresrechnung ableiten. Denkbar, aber sehr unwahrscheinlich, sind allenfalls Extremfälle, in denen die angewandte Methode zu einer vorsätzlichen Verschleierung der Vermögensverhältnisse führt.

Der von WACHTER vertretenen Meinung, die Stellungnahme des IDW habe „für Stiftungen eine grundlegende inhaltliche Neuerung und Verschärfung der Rechnungslegungspflichten zur Folge“⁴⁶⁵ kann jedoch nicht gefolgt werden. Zum einen schlägt das IDW nichts vor, was nicht schon Gegenstand der Diskussion war, zum anderen haben die Standards für Stiftungen nur deswegen Autorität, weil es an einer anderen Autorität fehlt. Der Gesetzgeber gibt keine eindeutige Vorgabe für die Rechnungslegung der Stiftung.

Angesichts dieser Offenheit der Stellungnahme geht die Kritik an der Stellungnahme („Herrschaftsauffassung“⁴⁶⁶) an der Wirklichkeit vorbei. Denn die Stellungnahme hat ihren Schwerpunkt eindeutig auf der handelsrechtlichen Rechnungslegung, lässt aber vieles bei der Rechnungslegung von Stiftungen zu. Die eindeutig festgelegten Eckpunkte, wie zum Beispiel die Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen, sind derart fundamental, dass auch Kritiker diesen nicht widersprochen haben.

Durch ihre Allgemeinheit und Offenheit ist die Stellungnahme ihrem Ziel, möglichst vielen Stiftungen eine für sie passende Rechnungslegung zu bieten,⁴⁶⁷ nahe. Dem Ziel, zur Vereinheitlichung und damit Transparenz beizutragen, dient dies jedoch nicht. Die Diskussionen im Zusammenhang mit den Stellungnahmen des IDW haben jedoch zu einer Weiterentwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen beigetragen.

2.14.3 Überblick über die Verlautbarung

Die IDW-Stellungnahme geht von der fehlenden abschließenden gesetzlichen Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen aus.⁴⁶⁸ Entgegen der in Diskussionen geäußerten Kritik beschränkt sich die Stellungnahmen auf rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts⁴⁶⁹ und bezieht sich nicht auf steuerliche Rechnungslegungspflichten.⁴⁷⁰

In einem ersten Abschnitt beschäftigt sich die Stellungnahme mit den zivilrechtlichen Grundlagen der Stiftung. Daraus abgeleitet wird der Nachweis der Substanzerhaltung

⁴⁶⁵ WACHTER [Stiftungen] (2001), B 184.

⁴⁶⁶ BRANDMÜLLER [St] (1998), S. 189.

⁴⁶⁷ SPIEGEL [Alle] (2000), S. 43.

⁴⁶⁸ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 1.

⁴⁶⁹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 2.

⁴⁷⁰ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 3.

und der zweckentsprechenden Mittelverwendung als Ziel der Rechnungslegung definiert.⁴⁷¹ Als Normen der Rechnungslegung werden die Landes-Stiftungsgesetze, die Stiftungssatzung, das Handels- und das Steuerrecht aufgelistet. Auf die kirchlichen Stiftungsordnungen wird lediglich hingewiesen.⁴⁷²

Das Institut der Wirtschaftsprüfer geht davon aus, dass es sich bei dem in den Landes-Stiftungsgesetzen verwendeten Begriff der „Jahres[ab]rechnung“ um einen Oberbegriff handelt.⁴⁷³ Dementsprechend ist nach der Stellungnahme sowohl eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung als auch ein kaufmännischer Jahresabschluss zulässig.⁴⁷⁴ Die Wirtschaftsprüfer empfehlen jedoch Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nur bei leicht zu überschauende Verhältnissen.⁴⁷⁵ Aus dem Umkehrschluss folgt, dass das IDW die kaufmännische Rechnungslegung stets zulässt. Der Begriff der „leicht zu überschauenden Verhältnisse“ ist jedoch nicht definiert. Diese lassen sich nicht am Wert des Stiftungsvermögens festmachen.⁴⁷⁶ Denn eine „reiche Stiftung“ hat zwar umfangreiche Wertpapierdepots, kann ihr Vermögen aufgrund der regelmäßigen Depotauszüge leicht überwachen. Entscheidend sind vielmehr Art und Anzahl der zu erfassenden Geschäftsvorfälle. Einer Stiftung, die regelmäßig an viele Personen Stipendien auszahlen muss, wird es mit den in der kaufmännischen Buchführung üblichen Personenkonten leichter fallen, den Überblick zu behalten. Das IDW versteht unter den „leicht zu überschauenden Verhältnissen“ solche, in denen sich Zufälligkeiten in den Zahlungszeitpunkten nicht wesentlich auswirken.⁴⁷⁷ Nach hier vertretener Auffassung stellt dies jedoch ein verkürztes Verständnis des Begriffes dar. Bei einer Stiftung, die umfangreiche Investitionen finanziert, z. B. den Bau von Sozialeinrichtungen, wirken sich die Zahlungszeitpunkte wesentlich aus. Denn die Bausumme muss i. d. R. vor der Nutzung bezahlt werden. Am Anfang steht somit ein hoher Mittelabfluss (Zahlung der Rechnung), während die Stiftungsarbeit (z. B. Verwendung der Einrichtungen) von Mittelabflüssen unbelastet ist. Meines Erachtens liegen bei einer solchen Stiftung „leicht zu überschauende Verhältnisse“ vor, die eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung rechtfertigen. Ob eine Stiftung nicht grundsätzlich mit einer doppelten Buchführung besser verwaltet würde,

⁴⁷¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz.8.

⁴⁷² IDW [RS HFA 5] (2000), Tz.6.

⁴⁷³ Ebenso: RICHTER [Stiftungen] (2001), S. 402.

⁴⁷⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 20.

⁴⁷⁵ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 33.

⁴⁷⁶ Siehe zum folgenden auch KOSS [Geld-Bewegungen] (2000), S. 51.

⁴⁷⁷ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 33.

ist eine andere Frage. Den Zufälligkeiten von Zahlungszeitpunkten lässt sich durch Abgrenzungsposten Rechnung tragen, wie sie z. B. in der Kameralrechnung, Anwendung finden. Kurz vor dem Stichtag bezahlte Aufwendungen für das Folgejahr werden dabei haushaltsmäßig abgegrenzt. Allerdings stellt sich dann die Frage, warum nicht insgesamt auf eine kaufmännische Rechnungslegung umgestellt wird.

Das IDW spricht sich bei bilanzierenden Stiftungen grundsätzlich für die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften aus.⁴⁷⁸ Diese Forderung hat in Diskussionen immer wieder Kritik gefunden. Es würden Stiftungen Pflichten auferlegt, die nur Kapitalgesellschaften zu erfüllen hätten. Zum einen dürften Vermögen von (großen) Stiftungen die vieler Kapitalgesellschaften übersteigen.⁴⁷⁹ Somit dürften auch ausreichende Verwaltungskapazitäten für die Erfüllung der Vorschriften vorhanden sein. Zum anderen wenden viele die Vorschriften für Kapitalgesellschaften freiwillig an. Die Gliederungsvorschriften der §§ 266, 275 HGB können als allgemeingültig für Jahresabschlüsse angesehen werden.

Wesentlicher Streitpunkt für die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind die unterschiedlichen Vorschriften zur Bewertung. Während die Vorschriften für alle Kaufleute die Bildung stiller Reserven eher zulassen, z. B. die Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 oder das Wertbeibehaltungswahlrecht gemäß § 253 Abs. 5 HGB, besteht für Kapitalgesellschaften ein Wertaufholungsgebot (§ 280 Abs. 1 HGB). Das bedeutet: tendenziell stehen die Vermögensgegenstände mit niedrigeren Werten in den Büchern, wenn die Vorschriften für Kapitalgesellschaften nicht angewendet werden. Die Vehemenz von Vertretern von Stiftungen gegen die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften lässt vermuten, dass sich viele Stiftungen ärmer gerechnet haben als sie tatsächlich sind. Die Legung solcher stiller Reserven kann jedoch nicht im Sinne einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung von Stiftungen sein. Denn der Stiftungsvorstand weist damit die Ordnungsmäßigkeit seiner Tätigkeit nach. Bewertet er in guten Zeiten die Vermögensgegenstände niedriger, um diese stillen Reserven in schlechten Zeiten wieder gewinnerhöhend aufzulösen, verschleiert er damit die tatsächliche Lage der Stiftung.

Unter Hinweis auf den Bundesgerichtshof⁴⁸⁰ begründet das IDW dieses Verbot der Legung stiller Reserven auch mit einem Verstoß gegen die Pflicht zur

⁴⁷⁸ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 36.

⁴⁷⁹ Die *Bertelsmann Stiftung*, Gütersloh, weist zum 30. Juni 2000 eine Bilanzsumme von 696 Mio. EUR aus (Jahresbericht der *Bertelsmann Stiftung* 2000/2001, S. 79).

⁴⁸⁰ BGH vom 24. März 1996, BGHZ 132, 262.

zweckentsprechenden Mittelverwendung.⁴⁸¹ Durch die Bildung stiller Reserven werden Mittel im Vermögen der Stiftung gebunden, die zur zweckentsprechenden Mittelverwendung nicht zur Verfügung stehen. Der Stiftungsvorstand hätte damit gegen Willen des Stifters verstoßen. Denn die Mittelverwendung hat Vorrang gegenüber der Vermögenserhaltung.⁴⁸²

Die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften bringt die Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs und bei mittelgroßen und großen Stiftungen⁴⁸³ mit sich.⁴⁸⁴ Stehen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Stiftung, hat diese einen Konzernabschluss aufzustellen, nach Ansicht des IDW bereits bei Überschreiten der niedrigeren Schwellenwerte des HGB, nicht des Publizitätsgesetzes.⁴⁸⁵

Nach der Darstellung der Grundsätze der Rechnungslegung geht die IDW-Stellungnahme auf den Jahresabschluss und die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Rechnungslegung der Stiftung ein.⁴⁸⁶

3. Zusammenfassung und Ausblick

Die Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. stellt den ersten Versuch dar, die Rechnungslegung von Stiftungen in Deutschland einheitlich zu normieren. Angesichts einer fehlenden bundeseinheitlichen Regelung ist dieser Versuch zu begrüßen.

Allerdings gelingt es der Stellungnahme nicht, den Bereich vollständig befriedigend zu regeln. Zum einen ist der Berufstand in der Rechnungslegung nach dem HGB verhaftet. Die kaufmännische Rechnungslegung ist jedoch an den unternehmerisch ausgerichteten Kapitalgesellschaften orientiert. Die dort angewandten Grundsätze der Rechnungslegung sind auf Stiftungen übertragbar, müssen im Detail jedoch angepasst werden. Zum anderen sehen sich die Wirtschaftsprüfer einer Vielzahl von Regelungen in den Landes-Stiftungsgesetzen gegenüber, deren Schwerpunkt nicht die Rechnungslegung ist. Schon die Begriffswahl lässt erkennen, dass die Gesetzentwürfe nicht aus dem Rechnungswesen stammen. Des Weiteren besteht die Rechtsform der

⁴⁸¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 36.

⁴⁸² Siehe dazu die Ausführungen unter Teil 11.3.3 auf S. 13

⁴⁸³ Die Abgrenzung erfolgt nach dem IDW ausschließlich anhand der Bilanzsumme, IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 38

⁴⁸⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 37.

⁴⁸⁵ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 39.

⁴⁸⁶ Die Darstellung der IDW-Stellungnahme zu den Einzelproblemen der Rechnungslegung erfolgt im Folgenden.

Stiftung aus einer Vielzahl von unterschiedlich ausgestalteten und tätigen juristischen Personen. Während der Schutz des Geschäftsverkehrs bei den Kapitalgesellschaften Einheitlichkeit verlangt, fordert die Freiheit des Stifterwillens die Vielfalt geradezu heraus. Während die Rechnungslegung der Unternehmen die Darstellung der Gewinnmaximierung als einzigem Ziel hat, muss die Rechnungslegung der Stiftung zwei Ziele (Mittelverwendung und Vermögenserhaltung) in einer Vielzahl von Ausprägungen abbilden. Eine Normierung der Rechnungslegung der Stiftung erfordert daher einen höheren Detaillierungsgrad, um eine größere Einheitlichkeit zu erreichen.

Im folgenden Teil wird der Versuch unternommen, entsprechende Regelungen für die Rechnungslegung der Stiftung darzustellen. Angesichts der Vielzahl von Ausprägungen muss es jedoch bei einem (möglichst umfassenden) Versuch bleiben.

Teil 3 Die Rechnungslegung der Stiftung

1. Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen

1.1 Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung

Die Rechnungslegung der Stiftung ist kein Selbstzweck. Mit dieser weist der Stiftungsvorstand die Ordnungsmäßigkeit seiner Tätigkeit nach. Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des Stiftungsvorstandes bedeutet den Nachweis zweckentsprechender Mittelverwendung und Erhaltung des Stiftungsvermögens. Entsprechend diesen Zielen der Rechnungslegung muss der Stiftungsvorstand dabei gewisse Grundsätze einhalten. Denn er verwaltet nicht eigenes Geld, für das er keine Rechenschaft schuldet, sondern fremdes Geld, hier: der Stiftung, für das er rechenschaftspflichtig ist.

Die Landes-Stiftungsgesetze nehmen teilweise auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausdrücklich Bezug. § 7 Abs. 3 StiftG BaWü, § 9 Abs. 3 StiftG MV und § 5 Abs. 1 S.2 SaarlStiftG verpflichten die Stiftungen ausdrücklich auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“. Auch wenn diese Grundsätze in den entsprechenden Landes-Stiftungsgesetzen nicht kodifiziert sind, sind sie als Bestandteil einer ordnungsmäßigen Stiftungsverwaltung bindend für den Stiftungsvorstand. Denn es ist kaum vorstellbar, dass ohne Beachtung der GoB eine ordnungsmäßige Jahresrechnung erstellt werden kann.

Bei den GoB handelt es sich um einen Normbefehl in der Form eines unbestimmten Rechtsbegriffs.⁴⁸⁷ Es handelt sich dabei um Regeln, die der Rechnungslegungspflichtige einzuhalten hat, um eine dem gesetzlichen Zweck entsprechende Rechnungslegung zu erreichen.⁴⁸⁸

Die wichtigsten⁴⁸⁹ GoB sind für alle Kaufleute schriftlich kodifiziert. Da es sich hierbei um allgemeine Grundsätze der getreuen Rechenschaft handelt, gelten diese schriftlich niedergelegten Grundsätze jedoch auch für Stiftungen.⁴⁹⁰

⁴⁸⁷ LEFFSON [GoB] (1987), S. 21 m. w. N.

⁴⁸⁸ Definition in Anlehnung an BFH vom 31. Mai 1967, BStBl III 1967, 607 [607]. Zur Ermittlung von GoB siehe auch BUDDE/RAFF [BeckBilkom] (1999), § 243, Rz. 11 ff., m. w. N.

⁴⁸⁹ BUDDE/RAFF [BeckBilkom] (1999), § 243, Rz. 31.

⁴⁹⁰ Ebenso *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 32.

Diese allgemeinen Grundsätze sind:⁴⁹¹

- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot
- Einzelbewertung der Vermögen- und Schuldposten
- Vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden
- Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit
- Annahme der Fortführung der Tätigkeit („going concern“)

Richtigkeit bedeutet, dass Geschäftsvorfälle zutreffend aufgezeichnet werden müssen und fiktive Buchungen und Konten verboten sind.⁴⁹² Richtigkeit heißt bei der Rechnungslegung auch, dass objektiv feststellbare Werte verwendet werden müssen („true“). Wo keine eindeutigen objektiv feststellbaren Werte vorhanden sind (oder mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden können), wird der Grundsatz der Richtigkeit zum Grundsatz der Willkürfreiheit („fair“), das bedeutet: Nicht eindeutig ermittelbare Werte sind unter Zugrundelegung objektiver, d.h., frei von sachfremden, Erwägungen zu schätzen.⁴⁹³ Während sich beispielsweise der Kassenbestand zum Stichtag eindeutig ermitteln lässt (Richtigkeit), ist der beizulegende Wert von Kunstwerken in der Regel im Wege der Schätzung durch den Stiftungsvorstand zu ermitteln (Willkürfreiheit). Theoretisch könnte der Wert zu jeden Stichtag durch das Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen objektiviert werden. Hier tritt der Grundsatz der Richtigkeit hinter wirtschaftlichen Überlegungen zurück. Diese heben aber das Willkürverbot nicht auf.

Klarheit und Übersichtlichkeit bedeuten, dass die Rechnungslegung einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage der Stiftung vermitteln können muss.⁴⁹⁴ Dieser Grundsatz betrifft nicht nur formal die äußere Form, sondern auch inhaltlich die Art der Darstellung.⁴⁹⁵ Durch „den sachverständigen Dritten“ als Erwartungshorizont wird einerseits ausgeschlossen, dass nur der Stiftungsvorstand seine Jahresrechnung „versteht“. Andererseits wäre es zu viel verlangt, dass „jeder“ die Jahresrechnung versteht. Denn die Jahresrechnung der Stiftung richtet sich in erster Linie an die Stiftungsaufsicht (bzw. dem in ihrem Interesse tätigen Abschlussprüfer). Bei beiden

⁴⁹¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 31.

⁴⁹² BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 239, Rz. 4.

⁴⁹³ Definition der Willkürfreiheit in Anlehnung an BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 68.

⁴⁹⁴ Arg. ex § 238 Abs. 1 S. 2 HGB.

⁴⁹⁵ Vgl. BUDDE/KARIG, [BeckBilkom] (1999), § 243, Rz. 52.

kann Sachverstand vorausgesetzt werden. Wenn ein Stiftungsvorstand beispielsweise eine „Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung“ bei der Stiftungsaufsicht einreicht, muss er nicht gesondert darauf hinweisen, dass darin nur die Mittelzu- und -abflüsse erfasst sind.

Vollständigkeit bedeutet im Bereich des Rechnungswesens zunächst, dass grundsätzlich sämtliche Geschäftsvorfälle zu erfassen sind. Für die Jahresrechnung bedeutet dies, dass sämtliche Mittelzu- und -abflüsse (in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) bzw. sämtliche Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung, sämtliche Besitz- und Schuldposten (in der Vermögensrechnung) bzw. sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten (in der Bilanz) zu erfassen sind, die dem Stiftungsvermögen zuzuordnen sind. Entscheidend für die Erfassung in der Rechnungslegung ist nicht das zivilrechtliche Eigentum (§ 903 BGB), sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise („wirtschaftliches Eigentum“).⁴⁹⁶ In der Regel ist der zivilrechtliche Eigentümer (Gläubiger, Schuldner) der wirtschaftlich Berechtigte und hat den Vermögensgegenstand bzw. die Schuld zu erfassen.⁴⁹⁷ Kann der wirtschaftliche Eigentümer jedoch die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausüben, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Nutzung wirtschaftlich ausschließen kann, so hat der wirtschaftliche Eigentümer das Wirtschaftsgut bzw. den Schuldposten zu erfassen.⁴⁹⁸ Das von der Stiftung auf Kredit gekaufte und sicherungsübereignete Fahrzeug ist beispielsweise in der Bilanz der Stiftung als Eigenbesitzer zu erfassen.⁴⁹⁹ Bei Treuhandverhältnissen ist der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer.⁵⁰⁰ Verwaltet eine (rechtsfähige) Stiftung das Vermögen einer unselbständigen Stiftung (Treuhandverhältnis), so hat sie in ihrer Rechnungslegung das fehlende wirtschaftliche Eigentum am Vermögen der unselbständigen Stiftung zum Ausdruck zu bringen. Bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung bedeutet dies, dass eine gesonderte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung für die unselbständige Stiftung zu erstellen ist. In der Vermögensrechnung der verwaltenden Stiftung (Treuhand) ist das Vermögen und die Schuldposten der unselbständigen Stiftung (Treugeber) gesondert auszuweisen und als

⁴⁹⁶ Für die kaufmännische Rechnungslegung: vgl. BUDDE/KARIG, [BeckBilkom] (1999), § 264, Rz. 4 unter Hinweis auf ADS § 246 Anm. 262.

⁴⁹⁷ § 39 Abs. 1 AO.

⁴⁹⁸ Arg. ex § 39 Abs. 2, Nr. 1 S. 1 AO.

⁴⁹⁹ So auch die ausdrückliche Regelung in § 39 Abs. 2, Nr. 1 S. 2, HS 2 AO.

⁵⁰⁰ § 39 Abs. 2 Nr. 1, S. 2, HS 1 AO.

Treugut zu kennzeichnen. In der Bilanz des Treugebers stehen sich somit Treugut und Verpflichtung der Rückübertragung auf der Aktiv- und Passivseite gegenüber.

Das Gebot der Vollständigkeit beinhaltet zugleich das Gebot der Abgrenzung. So ist bei Verpflichtungen zu unterscheiden, ob daraus der Stifter, sein Nachlass oder das Vermögen der Stiftung verpflichtet werden sollte. Die Pflege der Gräber des Stifters und die Versorgung der Angehörigen kann jedem dieser drei Vermögen auferlegt werden. Nur und soweit die Stiftung verpflichtet wurde, ist dieser Schuldposten in der Rechnungslegung der Stiftung zu erfassen. Bedeutung gewinnt diese Abgrenzung insbesondere für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Belastet die Verpflichtung den Nachlass, so mindert sich die ggf. Bemessungsgrundlage der Erbschaft und Schenkungssteuer (§ 10 ErbStG), wird die Stiftung verpflichtet, kann die Stiftung bis zu einem Drittel ihres Einkommens für den angemessenen Unterhalt des Stifters und seinen nächsten Angehörigen, die Pflege deren Gräber und ihres Andenkens verwenden, ohne ihre Steuerbegünstigung zu verlieren (§ 58 Nr. 5 AO).

Das Saldierungsverbot bedeutet, dass Einnahmen und Ausgaben bzw. Aufwendungen und Erträge, Besitz- und Schuldposten bzw. Vermögensgegenstände und Schulden nicht miteinander saldiert werden dürfen. Gewährt die Stiftung beispielsweise einen Zuschuss an einen Dritten, erhält diesen (teilweise) von einem anderen Zuschussgeber (z. B. und bzw. oder Land) zurückerstattet, so sind die Verpflichtung zur Zahlung und der Anspruch auf Rückerstattung gesondert zu erfassen. Hintergrund des Saldierungsverbotes ist der Informationsverlust, der mit einer Saldierung verbunden ist.

Vermögen und Schulden sind einzeln zu bewerten. Dies bedeutet, dass jedem selbständigen Vermögensgegenstand ein eigener Wert zugeordnet werden muss. Dies erfordert eine Abgrenzung der Einzelposten und der Bewertungseinheiten.⁵⁰¹ Entscheidend für die Abgrenzung ist auch hier eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Probleme wirft dieser Grundsatz für Stiftungen auf, wenn ihr Sachgesamtheiten überlassen werden. Wird der Stiftung beispielsweise eine Kunstsammlung überlassen, ist der Wert der Sammlung insgesamt in der Regel höher als die Summe der einzelnen Kunstgegenstände („Sammlungszuschlag“). Der Grundsatz der Einzelbewertung bedeutet, dass in der Jahresrechnung der Stiftung die Summe der Einzelwerte, nicht der Gesamtwert der Sammlung anzusetzen ist. Aus Gründen der Klarheit empfiehlt sich jedoch, auf den höheren Gesamtwert im Anhang oder den Erläuterungen zur Jahresrechnung hinzuweisen.

Der Grundsatz der Einzelbewertung bedeutet nicht, dass nicht pauschalisierte Einzelbewertungen durchgeführt werden können. Für die Ermittlung der Verpflichtung aus Stipendien kann beispielsweise ein durchschnittlicher Satz verwendet werden, wenn dieser nicht wesentlich von der einzeln ermittelten Summe abweicht. Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch für die Bewertung des Finanzanlagevermögens der Stiftung. Dabei ist jedes Wertpapier mit seinem Wert anzusetzen, nicht der Depotwert insgesamt.⁵⁰² Ist beispielsweise ein Teil der Werte im Portefeuille im Wert gesunken, ein anderer Teil der Werte gestiegen, können diese Kursverluste im ersten Fall nicht mit den Kursgewinnen im zweiten Fall saldiert werden, indem der Gesamtwert des Portefeuille angesetzt wird.

Das Vorsichtsprinzip wirkt sowohl bei der Bilanzierung als auch bei der Bewertung. So dürfen nur solche Vermögensgegenstände (Besitzposten) erfasst werden, die sich konkretisiert haben. „Konkretisiert“ bedeutet: im Rechtsverkehr einen feststehenden Inhalt und im Handelsverkehr einen bestimmten Wert haben.⁵⁰³ Als besonderer Ausprägung des Vorsichtsprinzips besteht das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, HS 1 HGB).⁵⁰⁴ Dieses besagt, dass vorhersehbare Risiken und Verluste zu erfassen sind, wenn eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit besteht. Erträge und Gewinne sind jedoch erst zu erfassen, wenn sie realisiert, d.h., nahezu sicher sind. Für das oben angeführte Beispiel der weitergereichten Zuschüsse bedeutet dies, dass die Verpflichtung aus einem Zuschuss für die Stiftung bereits bei der Zusage zu erfassen ist. Für den zu empfangenden Zuschuss darf ein Vermögensgegenstand bzw. Besitzposten erst angesetzt werden, wenn der Zuschussbescheid bekannt gegeben wurde.

Das Vorsichtsprinzip gilt jedoch auch bei der Bewertung der Vermögensgegenstände (Besitzposten) und Schulden (Schuldposten). Vorsichtig zu bewerten, bedeutet nicht optimistisch, aber auch nicht zu pessimistisch den Wert zu ermitteln. Bei den meisten Vermögensgegenständen (Besitzposten) und Schulden (Schuldposten) liegt der Wert eindeutig fest. Bei den flüssigen Mitteln zählt der Nominalbetrag, auch der Rückzahlungsbetrag eines Darlehens ist in der Regel bekannt. Für Stiftungen ist das Prinzip der vorsichtigen Bewertung relevant für die Wertermittlung von Vermögen, für

⁵⁰¹ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 23.

⁵⁰² HÖFER [Standardisierung] (2000), S. 55 weist jedoch drauf hin, dass dieser Grundsatz in der Praxis durch den Einsatz von Spezialfonds umgangen werden kann. In Extremfällen stellt sich jedoch die Frage, ob dies nicht einen Verstoß gegen den Grundsatz der Willkürfreiheit darstellt.

⁵⁰³ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 30.

⁵⁰⁴ Vgl. dazu BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 34 f.f.

das kein Markwert besteht bzw. mit unverhältnismäßigem Aufwand zu ermitteln wäre. Wichtig ist das Vorsichtsprinzip auch bei der Ermittlung von Verpflichtungen, die sich über längere Zeiträume erstrecken. Aussagen über Anschaffungskosten für Grundstücke, die seit mehreren hundert Jahren im Stiftungsvermögen sind, sind in der Regel „aussagelos“. Versuche, mittelalterliche Zahlungsmittel wie Heller und Taler in Euro umzurechnen, sind im wahrsten Sinne des Wortes „wertlos“. Denn die wirtschaftlichen Verhältnisse haben sich grundlegend verändert. Bekannt ist der Fall des Mietzinses der Fürstlich und Gräfllich Fugger'schen Stiftung in Augsburg. Der Stifter verfügte einen Mietzins von täglich drei Gebeten und einem Rheinischen Gulden, der nach heutiger Rechnung 88 Cents beträgt.⁵⁰⁵ Kunstwerke, die in Stiftungen eingebracht werden, haben theoretisch einen Marktwert, der sich aus vergleichbaren Verkäufen ableiten lässt. Das Prinzip der vorsichtigen Bewertung bedeutet, dass nicht der volle „Katalogwert“ angesetzt werden kann. Vielmehr muss ein angemessener Abschlag die Wertschwankungen berücksichtigen. Nach hier vertretener Ansicht ist Ausfluss des Vorsichtsprinzips, im Zweifelsfall ein gestiftetes Kunstwerk mit dem Erinnerungsbuchwert von DM 1,00 bzw. EUR 1,00 anzusetzen.

Schätzungen über viele Perioden beinhalten immer eine größere Schätzunsicherheit. Eine Stiftung, die beispielsweise Stipendien zusagt, muss den Gegenwert einer jahrelangen Förderung schätzen. Bei derartigen längerfristigen Prognosen ist ggf. ein „Sicherheitszuschlag“ angezeigt. Um die Grenzen derartiger Prognosen für Stiftungen aufzuzeigen, sei auf das Beispiel der Studienstiftung der Pariser Universität Sorbonne verwiesen.⁵⁰⁶ Diese wurde Mitte des 13. Jahrhunderts durch den Kanoniker Robert de Sorbonne als College für arme Studenten gegründet. Für die Bewertung des Stiftungsvermögens kann es daher angezeigt sein, den Wert durch die sog. „ewige Rente“ abzubilden oder einen pauschalen Wert als fix anzunehmen.

Das Prinzip der Stetigkeit soll dem Empfänger der Jahresrechnungen den Vergleich zwischen den einzelnen Perioden ermöglichen.⁵⁰⁷ Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung für die Stiftung bedeutet der Stetigkeitsgrundsatz insbesondere die Beibehaltung der Methode der Rechnungslegung. Hat sich die Stiftung beispielsweise

⁵⁰⁵ Auskunft des Administrators der Fürstlich und Gräfllich Fuggerschen Stiftung, Wolf-Dieter Graf von Hundt vom 26. November 2001 an den Verfasser; siehe auch *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Bundesverband] (2001), S. 63.

⁵⁰⁶ Darstellung in Anlehnung an SCHIEMANN [Sicht] (1992), S. 13 m. w. N.

⁵⁰⁷ Ebenso: BUDDE/GEIBLER, [BeckBilkom] (1999), § 265, Rz. 2, ausdrücklich für den Jahresabschluss.

einmal für den kaufmännischen Jahresabschluss entschieden, bedarf es guter Gründe, auf eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu wechseln.

Innerhalb der Methode sind die Bewertung und die Gliederung beizubehalten. Setzt die Stiftung beispielsweise in der Vermögensrechnung die Vermögensgegenstände mit dem Zeitwert an, kann sie ohne gewichtigen Grund nicht auf den Buchwert wechseln.

Die Annahme der Fortführung der Tätigkeit („going concern“) bedeutet, den Vermögensgegenständen (Besitzposten) im Fall der Fortführung ein anderer Wert beizumessen ist als im Fall der Einzelveräußerung oder Liquidation.⁵⁰⁸ Denn der fortlaufend ermittelte Buchwert wird in der Regel unter dem Einzelveräußerungswert oder dem Zerschlagungswert liegen. Problematisch ist dieses Konzept für die so genannte „Verbrauchsstiftung“. Stiftungen dieses Typs sind vom Stifter darauf angelegt, ihr Vermögen für den Zweck zu verzehren. Sobald das gesamte Vermögen für den Zweck verwendet ist, ist die Stiftung zu liquidieren. Die Annahme des Fortbestands der Stiftung ist somit von vorneherein begrenzt. Diese Stiftungen haben jedoch meistens nur Geldvermögen, bei denen Buchwert (= Wert, der bei Fortführung anzusetzen ist) und Zerschlagungswert gleich sind.

1.2 Methodenwahl

Stiftungen sind in der Wahl der Methode ihrer Rechnungslegung grundsätzlich frei.⁵⁰⁹ Auch die Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung sind gleichermaßen bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, der Kameralrechnung und dem kaufmännischen Jahresabschluss anzuwenden. Sie sehen keine bestimmte Methode vor, mit der Ausnahme, dass eine einmal gewählte Methode nur bei Vorliegen besonderer Gründe gewechselt werden kann.⁵¹⁰

Die angewandte Rechnungslegungsmethode muss jedoch den wirtschaftlichen Verhältnissen der Stiftung angemessen sein. Dies folgt aus der Pflicht zur getreuen Rechenschaft, zu der der Stiftungsvorstand gegenüber der von ihm verwalteten Stiftung verpflichtet ist. Grundsätzlich steht es der Stiftung auch frei, Mischformen für die Rechnungslegung zu wählen. So kann die fortlaufende Buchführung mittels doppelter Buchführung erfolgen. Die Rechnungslegung am Jahresende erfolgt jedoch als Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Abgesehen vom höheren Aufwand empfehlen sich derartige Mischformen nicht, da es zu Übertragungsproblemen kommen kann. So

⁵⁰⁸ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 9.

⁵⁰⁹ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 9

weicht beispielsweise die Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen (kaufmännisches Rechnungswesen) von der der Einnahmen und Ausgaben (Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung) ab.

Hier wird eine kaufmännische Buchführung mit einem Jahresabschluss nach dem HGB empfohlen. Denn bei Stiftungen mit nahezu ausschließlich Geldvermögen, für die also eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ausreichend wäre, weicht der Jahresabschluss praktisch nicht von der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ab. Durch die doppelte Verbuchung der Geschäftsvorfälle ist eine Abstimmung der Aufwendungen und Erträge mit den entsprechenden Bestandskonten jederzeit möglich. Bei der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung ist dagegen lediglich die Erfassung der Geldkonten sicher gestellt. Die doppelte Buchführung und der damit verbundenen Jahresabschluss stellen somit systemseitig bereits sicher, dass jede Mittelverwendung erfasst wird. Auch bietet das Konzept der Aufwendungen und Erträge die Möglichkeit, Vermögensveränderungen unabhängig von Zahlungszeitpunkten zu erfassen. Dadurch erleichtert bereits das System die Überprüfung des Erhalts des Stiftungsvermögens.

1.3 Abgrenzung der Begriffe Ansatz, Ausweis und Bewertung

In der folgenden Darstellung werden jeweils drei Bereiche der Rechnungslegung unterschieden:

- Unter **Ansatz** wird die (mengenmäßige) Erfassung der Vermögensgegenstände (Besitzposten) und Schulden (Schuldposten) bzw. Aufwendungen (Ausgaben) und Erträge (Einnahmen) verstanden.
- **Ausweis** bedeutet die Eingliederung der so erfassten Posten in ein Gliederungsschema.
- **Bewertung** bedeutet die Zuordnung von Geldeinheiten zu einzelnen Posten⁵¹¹.

⁵¹⁰ Siehe oben auf S. 90.

⁵¹¹ Aufgrund gesetzlicher Regelungen wird dies bei Stiftungen in Deutschland in der Regel der Euro sein. Da § 244 HGB für Stiftungen nicht gilt, wäre es denkbar, dass eine Stiftung ihre Jahresrechnung nicht in deutscher Sprache und/oder nicht in Euro aufstellt. Diese Frage ist jedoch rein theoretischer Natur, da spätestens für die Vorlage bei den Finanzbehörden eine solche Jahresrechnung in deutscher Sprache und in Euro erforderlich ist.

1.4 Methodenübergreifenden Fragestellungen

Unabhängig von der gewählten Methode der Rechnungslegung müssen Stiftungen zu einem bestimmten Zeitpunkt mit der Buchführung und Rechnungslegung beginnen bzw. aus ihrer Buchführung am Ende einer Periode (Rechnungsjahr) aus ihrer Buchführung eine Jahresrechnung erstellen. Auch die Publizität und Offenlegung sowie die Aufbewahrung von Buchhaltungsunterlagen sind unabhängig von der Methode der Rechnungslegung.

1.4.1 Beginn der Rechnungslegungspflicht

Die Pflicht zur Buchführung beginnt mit dem ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall der Stiftung. Dieser Beginn wird dokumentiert durch eine Eröffnungsbilanz bzw. einer ersten Vermögensrechnung. Mit der Errichtung der Stiftung verpflichtet sich der Stifter zur Übertragung des Vermögens. Damit die Stiftung als juristische Person entsteht, bedarf es jedoch der Genehmigung. Nach hier vertretener Auffassung ist die Stiftung bereits in dieser Übergangsphase zur Buchführung und damit zur Erfassung dieses Anspruchs gegen den Stifter verpflichtet. Entsprechend den Überlegungen zur Rechnungslegung der Vor-Gesellschaft⁵¹² ist die errichtete Stiftung „als solche“ ohne Genehmigung nicht vorhanden. Sie kann aber trotzdem Geschäfte tätigen, die in der Buchführung zu erfassen sind. Den ersten buchungspflichtigen Geschäftsvorfall hat der Stifter mit der Errichtung der Stiftung bereits vorgenommen, nämlich die Verpflichtung zur Übertragung des Grundstockvermögens, bilanziell gesprochen: es ist eine Forderung gegen den Stifter entstanden.

Mit der Errichtung der Stiftung hat der Stifter bereits das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen und Schulden des Grundstockvermögens auf die entstehende Stiftung übertragen. Sie ist „wirtschaftlich entstanden“.⁵¹³ Das Vermögen ist damit bereits in dem Rechnungswesen der Stiftung zu erfassen. In diese Übergangsphase fallen zivilrechtliche und handelsrechtliche Beurteilung auseinander. Die Fiktion des § 84 BGB, wonach die nach dem Tode des Stifters genehmigte Stiftung als bereits vor dem Tode entstanden gilt, ist für die Rechnungslegung somit nicht

⁵¹² Deren Buchführungspflicht beginnt bereits mit der Gründung der Gesellschaft, vgl. BUDDE/KUNZ [BeckBilkom] (1999), § 238 Rz. 49.

⁵¹³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 10.

erforderlich. Denn der Übergang des zu erfassenden Vermögens ist bereits vor dem Übergang des (zivilrechtlichen) Eigentums erfolgt.

Das IDW lässt die Rechnungslegungspflicht bei der Stiftungserrichtung von Todes wegen erst mit dem Tod des Stifters entstehen.⁵¹⁴ Nach hier vertretener Ansicht wäre die Pflicht bereits vorher, nämlich mit der Errichtung der Stiftung entstanden. Hierfür spricht, dass sich bei der Errichtung der Stiftung das zu übertragende Vermögen bereits soweit konkretisiert haben muss, dass klar ist, was in die Stiftung eingebracht wird. Die Eröffnungsbilanz bzw. die erste Vermögensrechnung der Stiftung würde dann gleich als Inventar für die Stiftungserrichtung dienen. Außerdem kann die „Vor-Stiftung“ bereits wirtschaftlich tätig werden. Für die Ansicht des IDW spricht, dass bei einer Bilanzierung auf den Zeitpunkt des Todes Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs und zivilrechtlicher Eigentumsübergangsanspruch nicht auseinander fallen würden (vgl. § 84 BGB). Zudem steht erst zum Zeitpunkt des Todes der Gesamtbestand des zu übertragenden Vermögens fest.

In der Praxis führen beide Ansichten zu keinem wesentlich von einander abweichenden Ergebnis. Denn es macht praktisch keinen Unterschied, ob der Stifter mit der Errichtung zumindest konkludent eine Eröffnungsbilanz (Vermögensrechnung) für die Stiftung aufgestellt hat, dann aber bis zu seinem Tode keine buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle erfolgen oder auf den Todeszeitpunkt eine Eröffnungsbilanz (Vermögensrechnung) aufgestellt wird.

1.4.2 Ende der Rechnungslegungspflicht

Die Pflicht zur Buchführung und damit der Rechnungslegung endet in dem Zeitpunkt, in dem keine Geschäftsvorfälle mehr zu erfassen sind. Dies ist der Abschluss der Liquidation der Stiftung. Die Anmeldung zu einem Insolvenzverfahren beendet nicht die Pflicht zur Rechnungslegung, da die Stiftung für das Insolvenzverfahren rechtsfähig bleibt.⁵¹⁵

1.4.3 Rechnungsjahr

Anders als §§ 259, 260 BGB begrenzen die Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmer das Rechnungsjahr auf maximal zwölf Monate (§ 240 Abs. 2, S. 2 HGB, für steuerliche Zwecke in Verbindung mit § 4 a Abs. 1, S. 2, Nr. S. 1 EStG). § 12 Abs. 3 StiftGBbg, § 10 Abs. 3 StiftG NRW und § 17 Abs. 3 StiftG R-P bestimmen

⁵¹⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 10.

ausdrücklich, dass das Rechnungsjahr einer Stiftung das Kalenderjahr ist, sofern der Stifter nichts anderes festgelegt hat. Die meisten übrigen Landes-Stiftungsgesetze nehmen lediglich Bezug auf das „Ende eines jeden Geschäftsjahres“.⁵¹⁶ Das saarländische Stiftungsgesetz bestimmt, dass die Jahresrechnung „für jedes Jahr“ zu erstellen ist (§ 5 Abs. 1 S. 2 SaarlStiftG).

Das Rechnungsjahr einer Stiftung ist somit grundsätzlich das Kalenderjahr.⁵¹⁷ Wenn das Landes-Stiftungsgesetz bzw. die Satzung nichts anderes bestimmen, kann eine Stiftung durchaus ein vom Kalenderjahr abweichendes Rechnungsjahr haben. Stiftungen mit umfangreicher Land- und Forstwirtschaft können beispielsweise ihr Rechnungsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni laufen lassen (§ 4a Abs. 1, S. 2 Nr. 1, S. 1 EStG), um ihr Wirtschaftsjahr an den wirtschaftlichen Gegebenheiten und den steuerlichen Vorschriften auszurichten.

1.4.4 Angabe Vorjahreszahlen

Um Vergleichsmöglichkeiten zu eröffnen, haben Stiftungen bei jedem Posten den entsprechenden Vorjahreswert anzugeben. Für den Jahresabschluss ergibt sich dies aus einer entsprechenden Anwendung von § 265 Abs. 2 HGB, für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit.⁵¹⁸

1.4.5 Publizität und Offenlegung.

Die Landes-Stiftungsgesetze bestimmen in der Regel, dass der Stiftungsvorstand die Jahresrechnung der Stiftungsaufsichtsbehörde vorzulegen hat. Anders als bei den Kapitalgesellschaften besteht für Stiftungen jedoch grundsätzlich keine Pflicht, ihre Jahresrechnungen weiteren Personen offen zu legen. Lediglich bei Überschreiten der Größengrenzen des Publizitätsgesetzes⁵¹⁹ oder der Beteiligung der Stiftung an einer Personengesellschaft⁵²⁰ wird die Stiftung für den unternehmerischen Bereich offenlegungspflichtig. Das bedeutet, sie muss ihren Jahresabschluss durch Hinterlegung beim Handelsregister bzw. Veröffentlichung Dritten zugänglich machen.

⁵¹⁵ So bereits für das Konkursverfahren: HOF [HdbStiftR] (1999), § 12, Rz. 34.

⁵¹⁶ § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BaWü, Art. 25 Abs. 1 BayStiftG, § 8 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 BlnStiftG, § 13 Abs. 1 lit. c) AGBGBHmbg, § 7 Nr. 2 HStiftG, § 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV, § 11 Abs. 2 Nr. 2 NdsStiftG, § 11 Abs. 2 Nr. 2 SaarlStiftG und § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG S-H.

⁵¹⁷ CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 790.

⁵¹⁸ Ohne Begründung für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung die Angabe der Vorjahresbeträge empfehlend: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 76.

⁵¹⁹ Siehe dazu oben in Teil 1 unter 2.4.

⁵²⁰ Siehe dazu die Ausführungen Teil 1 unter 1.13 auf S. 35.

Aufgrund der relativ hohen Größengrenzen des Publizitätsgesetzes bestand bis zur Einführung des § 264 a HGB für Stiftungen praktisch keine Publizitätspflicht. Dies veranlasste zu der Empfehlung, die Stiftung als Strategie zur Vermeidung unerwünschter Offenlegungspflichten einzusetzen.⁵²¹ Diese Empfehlung veranlasste einen Landes-Gesetzgeber diesen Missbrauchsfall zu vermeiden. § 7 Abs. 1 lit. c.) StiftG MV bestimmt, dass die Genehmigung einer Stiftung zu versagen ist, wenn durch die Rechtsform der Stiftung Vermögen des Stifters oder dessen Verwendung gesetzlich vorgeschriebener Kontrolle oder Publizität entzogen würde. Eine derartige Motivlage ist jedoch schwierig nachzuweisen. Außerdem hat sich das Problem durch die entsprechende Anwendung der Vorschriften für die Kapitalgesellschaft bei der „Stiftung & Co.“ weitgehend erledigt.⁵²²

1.4.6 Aufbewahrungspflicht

Aufbewahrungspflicht bedeutet, Unterlagen des Rechnungswesens für eine spätere Überprüfung zu sichern. Weder das BGB noch die Landes-Stiftungsgesetze treffen eine Regelung über die Aufbewahrung der Unterlagen. Die Landes-Stiftungsgesetze sehen lediglich die Vorlage von Unterlagen auf Anforderung⁵²³ und die Vorlage der Jahresrechnung bei der Stiftungsaufsichtsbehörde.⁵²⁴ Auch wenn die Aufbewahrungspflicht nicht ausdrücklich geregelt ist, folgt doch aus dem Grundsatz der Nachprüfbarkeit durch die Stiftungsaufsicht, dass der Stiftungsvorstand die Unterlagen nach Vorlage bei der Stiftungsaufsicht aufzubewahren hat. Da die Regelungsabsicht die gleiche ist, sind nach hier vertretener Ansicht die Vorschriften des dritten Unterabschnitts des ersten Abschnitts des Dritten Buches des HGB entsprechend anzuwenden.⁵²⁵ Dementsprechend sind die Unterlagen (Belege) des Rechnungswesens zehn Jahre und der Schriftverkehr sechs Jahre lang aufzubewahren (§ 257 Abs. 4 HGB).

⁵²¹ Empfehlend: HENNERKES/SCHIFFER [StiftR] (1996), S. 186 f.; als Miss-Stand ablehnend: RAWERT [Einsatz] (1999), S. 295.

⁵²² Siehe dazu die Ausführungen Teil 1 unter 1.13 auf S. 35.

⁵²³ § 9 Abs. 1, S. 2 StiftG BaWü, Art. 20 Abs. 3, S. 2 BayStiftG, § 9 Abs. 1 BlnStiftG, § 21 StiftGBbg, §§ 12 Abs.1 BremStiftG, § 12 AGBGBHbg, § 12 S. 2 HStiftG, § 15 Abs. 1 S. 2 StiftG MV, § 11 Abs. 1, S. 2 NdsStiftG, § 20 StiftG NRW, § 32 StiftG R-P, § 11 Abs. 1 S. 2 SaarlStiftG, § 10 Abs. 1 S. 1 StiftG S-H und § 19 Abs. 1 S. 2 StiftG-DDR.

⁵²⁴ § 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BaWü, Art. 24 Abs. 2 BayStiftG, § 8 Abs. 2 Nr. 2 BlnStiftG, § 12 Abs. 1, S. 1 StiftGBbg, § 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG, § 13 Abs. 13 Abs. 1 lit. c) AGBGBHmbg, § 7 Nr. 2 HStiftG, § 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV, § 11 Abs. 2 Nr. 2 NdsStiftG, § 10 Abs. 1 StiftG NRW, § 17 Abs. 4 StiftG R-P, § 11 Abs. 2 Nr. 2 SaarlStiftG und § 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG S-H.

⁵²⁵ Ebenso: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 247; *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Verwaltung] (1993), S. 21, der allerdings die handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten als gleichwertig ansieht.

Darüber hinaus bestehen für steuerliche Zwecke Aufbewahrungspflichten nach den Steuergesetzen, insbesondere § 147 AO. Dessen Fristen in § 147 Abs. 3 AO sind gleich denen des HGB (sechs bzw. zehn Jahre) mit der Erweiterung, dass die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange bei steuerlich relevanten Unterlagen die Festsetzungsfrist der Steuer noch nicht abgelaufen ist. (§ 147 Abs. 3, S. 3 AO).

2. Der Jahresabschluss als Rechnungslegung der Stiftung

Während die Grundsätze unabhängig von der Methode der Rechnungslegung gelten, werden in den folgenden beiden Teilen die spezifischen Fragestellungen des Jahresabschlusses nach dem HGB und der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung diskutiert. Da die Kameralrechnung im Prinzip eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist, wird von einer gesonderten Betrachtung abgesehen. Für die Darstellung des Jahresabschlusses als Rechnungslegung der Stiftung wird angenommen, dass die Stiftung nach den Vorschriften des HGB bilanziert.

2.1 Ansatzfragen

2.1.1 Gebot der Vollständigkeit

Gemäß § 246 Abs. S. HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts Anderes bestimmt ist. Nach einhelliger Meinung ist für den Ansatz im Jahresabschluss eine wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidend. Für die Stiftung hat die Erfassung im Jahresabschluss eine zusätzliche Bedeutung: Die Landes-Stiftungsgesetze sehen ausdrücklich oder implizit vor, dass das Vermögen der Stiftung von anderen Vermögen getrennt zu halten ist (§ 7 Abs. 2, S. 2 StiftG BaWü, Art. 10 Abs. 1 S. 2 BayStiftG, § 7 Abs. 2 BremStiftG, § 7, S. 2 AGBGBHmbg, § 6 Abs. 2 HStiftG, § 9 Abs. 2 StiftG MV, § 6 Abs. 1, S. 3 NdsStiftG, § 7 Abs. 2 StiftG NRW, § 14 Abs. 2 StiftG R-P, § 6 Abs. 1, S. SaarlStiftG, § 4 Abs. 2, S. 2 StiftG S-H, § 14 Abs. 2 StiftG R-P, S. 2 StiftG-DDR). Die Erfassung im Jahresabschluss der Stiftung bildet einen Anhaltspunkt dafür, dass das Vermögen der Stiftung gehört.⁵²⁶

⁵²⁶ Arg. ex § 158 AO.

2.1.2 Stiftungsspezifischer Posten

Grundstockvermögen

Grundstockvermögen ist das vom Stifter in dem Stiftungsgesetze zugesicherte Vermögen (§ 82, S. 1 BGB). Das Vermögen kann aus Vermögensgegenständen (Aktiva) und Schulden (Passiva) bestehen. In den Begrifflichkeiten des Bilanzrechtes meint der Begriff „Vermögen“ das „Netto-Reinvermögen“. In der Handelsbilanz ist dieser Posten Bestandteil des Eigenkapitals. Dieses anfangs übertragene Netto-Reinvermögen wird als „Grundstockvermögen“ bezeichnet. Die Eröffnungsbilanz bei Errichtung der Stiftung enthält die zu übertragenden Vermögensgegenstände und Schulden. Buchungstechnisch, sozusagen als „Restgröße“, verbleibt das „Anfangs-Eigenkapital“, besser: Grundstockvermögen der Stiftung.

Dieses Grundstockvermögen unterliegt der Pflicht zur Kapitalerhaltung. Damit ist grundsätzlich nicht gemeint, dass genau diese oder nämliche⁵²⁷ Vermögensgegenstände und Schulden zu erhalten sind. Gemeint ist das „Netto-Reinvermögen“, also der Saldo aus übertragenem Aktiv-Vermögen abzüglich Passiv-Vermögen. Wird beispielsweise ein Krankenhaus gestiftet (Anstaltsstiftung), wird wohl kein Stifter wünschen, dass jedes Pflaster erhalten bleiben muss. Dieses Umlaufvermögen ist vielmehr zum Verbrauch bestimmt.

Das vom Stifter zu übertragende Aktivvermögen kann sowohl dem Anlagevermögen wie dem Umlaufvermögen zuzuordnen sein.⁵²⁸ Die Zuordnung richtet sich nach § 247 Abs. 2 HGB.⁵²⁹ Soll der gestiftete Gegenstand auf Dauer dem Geschäftsbetrieb der Stiftung dienen, ist dieser im Anlagevermögen auszuweisen. Das vom Stifter übertragene Vermögen ist dabei nicht grundsätzlich dem Anlagevermögen zuzuordnen. Bei der Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist auf dem (mutmaßlichen) Willen des Stifters abzustellen. Wird beispielsweise ein bestimmtes Kunstwerk gestiftet, um es in seinen Bestand zu erhalten, gehört dieses grundsätzlich zum Anlagevermögen. Kapitalerhaltung in diesem besonderen Fall bedeutet dann nicht Erhaltung der Netto-Reinvermögens-Position, sondern Erhalt des Kunstwerkes als solches (Aktivvermögen).

⁵²⁷ Art-, wesens- und funktionsgleiche Gegenstände.

⁵²⁸ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 53.

⁵²⁹ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 53.

Die Forderung des IDW, Grundstockvermögen gesondert in der Bilanz auszuweisen,⁵³⁰ stößt in der Praxis auf Schwierigkeiten. Da das Umlaufvermögen zum Umschlag bestimmt ist, müssten die einzelnen Vermögensgegenstände zu jedem Stichtag gesondert erfasst und gekennzeichnet werden. Nach hier vertretener Ansicht ist ein gesonderter Ausweis des Grundstockvermögens insoweit erforderlich, als die Entwicklung der Netto-Reinvermögens-Position nachvollziehbar dargestellt werden muss. Denn die Stiftung ist gerade zum Erhalt dieses Grundstockvermögens im Sinne einer Netto-Reinvermögens-Position verpflichtet. Der gesonderte Ausweis des Grundstockvermögens entspricht bei dieser Interpretation der Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften.

Fraglich ist die bilanzielle Darstellung von übertragenem Vermögen, das nicht in Vermögensgegenständen und Schulden besteht. Zu nennen sind hier die Rechnungsabgrenzungsposten (§ 50 HGB), die Bilanzierungshilfen (Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung eines Geschäftsbetriebs, § 269 HGB; aktive Latente Steuern, § 274 Abs. 2 HGB) und der Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB). Diese vermögenswerten Posten hat der Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehen. Demnach müssten diese auch für Stiftungen zulässig sein. Da das Gesetz jedoch ausdrücklich von „Vermögen“ spricht, bleiben diese Posten bei der Ermittlung des Grundstocksvermögens außer Ansatz.

Mittelvortrag

Die erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens ergeben den Bilanzgewinn/-verlust. In Anlehnung an die Bezeichnung in § 275 HGB soll die Gewinn- und Verlustrechnung der Stiftung mit einem „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ schließen.⁵³¹ Da auch die Rücklagen zum Stiftungsvermögen gehören, ist es zum Nachweis des Erhalts erforderlich, auch deren Entwicklung nachvollziehbar zu gestalten. Das IDW schlägt daher vor, aus dem Jahresergebnis (Überschuss bzw. Fehlbetrag) den Mittelvortrag des Rechnungsjahres abzuleiten.⁵³² Dieser Mittelvortrag ist im Eigenkapital der Stiftung anzusetzen.

⁵³⁰ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 53.

⁵³¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 61.

⁵³² IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 61.

Der Mittelvortrag ergibt sich wie folgt:⁵³³

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

+/- Mittelvortrag aus dem Vorjahr

+/- Änderung des Stiftungskapitals aus realisierten Vermögensumschichtung

+ Entnahmen aus der Kapitalerhaltungsrücklage

- Einstellungen in die Kapitalerhaltungsrücklage

+ Entnahmen aus sonstigen Ergebnisrücklagen

- Einstellungen in sonstige Ergebnisrücklagen

= Mittelvortrag

Problematisch ist der gesonderte Ansatz der Änderungen des Stiftungskapitals aus realisierten Vermögensumschichtungen. Vermögensumschichtungen sind Verkäufe und Neuanlagen von Vermögensgegenständen des Grundstockvermögens. Die Forderung nach einem gesonderten Ausweis der realisierten Gewinne und Verluste aus den Umschichtungen entspricht zwar der Forderung nach Klarheit. Während diese bei einem überschaubaren Grundstockvermögen, z. B. Unternehmensbeteiligung oder einem Wertpapierdepot, vergleichsweise einfach zu ermitteln sind, dürfte dies bei umfangreicheren Vermögen schwierig sein. Angesprochen ist hier insbesondere der Fall der Anstaltsstiftung, deren Umlaufvermögen ständig umgeschichtet wird. Außerdem dürfte eine Zuordnung von Erträgen problematisch sein. Welcher Anteil des Pflegeentgeltes ist beispielsweise einem Pflaster zuzuordnen? In derartigen Fällen wird in entsprechender Anwendung der Darstellung der Eigenkapitalentwicklung bei Kapitalgesellschaften vorgeschlagen, nur wesentliche Veränderungen in der Netto-Reinvermögensposition zu erfassen.

Stiftungskapital und Zustiftungen

Die Unterscheidung zwischen Stiftungskapital und Zustiftungen einerseits und der übrigen Posten auf der Passivseite andererseits entspricht der Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital bei der Kapitalgesellschaft. Bei der Kapitalgesellschaft stellt das Eigenkapital jedoch in erster Linie die Haftungsreserve der Gesellschaft dar (§ 272 Abs. 1, S. 1 HGB). Diese Funktion hat das Eigenkapital auch bei der Stiftung. Denn als juristische Person hat sie keine natürlichen Personen, die für Verbindlichkeiten der

⁵³³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 61

juristischen Person haften. Bei der Stiftung geht die Funktion des Eigenkapitals jedoch darüber hinaus. Denn die Stiftung unterliegt der Pflicht zur Vermögenserhaltung.⁵³⁴

Das Eigenkapital der Stiftung ist daher aufzuteilen. Zum einem besteht das Eigenkapital aus Vermögen, das der Stiftung von außen zugeführt wurde. Zum anderen kann die Stiftung selber Gewinne erwirtschaften, die in ihrem Vermögen verbleiben. Mangels Gesellschaftern müssen diese verbleibenden Gewinne nicht ausgeschüttet werden. In Abhängigkeit von der Stiftungssatzung müssen diese Gewinne (Mittel) für den Stiftungszweck verwendet werden. Lediglich steuerbegünstigte Stiftungen unterliegen zur zeitnahen und vollständigen Verwendung ihrer Mittelüberschüsse. Eine nicht steuerbegünstigte Stiftung kann dagegen Gewinne beliebig thesaurieren. Die Unterscheidung zwischen von außen zugeführtem Eigenkapital und selber erwirtschaftetem Eigenkapital ist daher von großer Bedeutung für die Stiftung.

Als Eigenkapital ähnlich wären hier alle Mittel definiert, die eine Stiftung erhält oder selbst erwirtschaftet, die dazu dienen ihre satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen zu können.⁵³⁵ Grundstockvermögen sind dabei Mittel, die der Stifter als Anlass der Errichtung der Stiftung zugeführt hat. Zustiftungen sind nach der hier erfolgten Definition Mittel, die zu einem späteren Zeitpunkt oder bei der Stiftungserrichtung von einem anderen als dem Stifter der Stiftung zur Verfügung gestellt wurden. Da Zustiftungen genehmigungsbedürftig sein sollen,⁵³⁶ wäre das Vorliegen von Zustiftungen für die Rechnungslegung klar erkennbar.

Die Zuwendung von Grundstockvermögen und Zustiftungen ist insbesondere von den Spenden abzugrenzen. Spenden sind ebenfalls freigiebige Zuwendungen, die jedoch zum Verbrauch und nicht zu einer dauerhaften Stärkung des Vermögens der Stiftung bestimmt sind. Als Abgrenzungskriterien können dabei die Kriterien des neu gefassten § 58 Nr. 11 AO einen Anhaltspunkt bieten. Eindeutig Grundstockvermögen und Zustiftungen sind Zuwendung, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaftssteuer mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens zugewendet werden (§ 58 Nr. 11 lit. b) AO) oder Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Stiftung, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden (§ 58 Nr. 11 lit. c) AO). Bei Zuwendungen von Todes wegen, für die der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat, sieht die Abgabenordnung

⁵³⁴ Siehe dazu oben in Teil 1 unter 1.3.1.

⁵³⁵ *Arg. ex* § 58 Nr. 6 AO.

eine Zuordnung zum Vermögen vor (§ 58 Nr. 11 lit. a) AO). Derartige Erbschaften oder Vermächtnisse stellen nach hier vertretener Ansicht nicht grundsätzlich eine Zustiftung dar. Vielmehr sind sie nur dann als Zustiftung zu behandeln, wenn sich weitere Anhaltspunkte hierfür ergeben. Ansonsten sind diese als Spenden ertragswirksam zu buchen.

Für steuerbegünstigte Stiftungen sieht § 58 Nr. 11 lit. d) AO die Zuordnung von „Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“ in das Eigenkapital der Stiftung vor. Diese Vermutung ist für die Abgrenzung zwischen Zustiftungen und Spenden problematisch. Bei Grund und Boden als Zuwendung liegt die Vermutung nahe, dass diese dauerhaft der Stiftung dienen soll. Letztlich Gewissheit kann aber nur der Wille des Zuwendenden schaffen. Die Abgrenzung bei anderen Sachzuwendungen ist „ihrer Natur nach“ schwierig. Darüber hinaus können Sachzuwendungen zwar „ihrer Natur nach“ zur Vermögensausstattung der Stiftung gehören, der Wille des Zuwendenden kann jedoch ein anderer sein. Die Stiftung eines Rollstuhls durch Angehörige nach dem Tod eines Heimbewohners an das in der Rechtsform einer Stiftung geführte Altenheim liegt eher die Vermutung nahe, dass dieses Vermögen zum Verbrauch bestimmt ist. Andere Heimbewohner sollen den Rollstuhl nutzen können, da er von den Angehörigen nicht benötigt wird. Es handelt sich somit um eine Spende, nicht um eine Zustiftung, die dem Gebot der Erhaltung unterliegt. Der Natur nach der Sache würde der Rollstuhl jedoch zum Vermögen gehören. Die in § 58 Nr. 11 AO angeführten Kriterien können somit einen Anhaltspunkt für die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Eigenkapital geben, sind jedoch nicht alleiniges Kriterium. Entscheidend ist der (mutmaßliche) Wille des Zuwendenden. Möchte er dauerhaft das Vermögen der Stiftung stärken, handelt es sich um Grundstockvermögen oder eine Zustiftung. Der Gegenposten der Bilanzierung der übertragenen Vermögensgegenstände (ggf. vermindert um damit verbundene Schulden) ist im Eigenkapital der Stiftung unter „Grundstockvermögen“ bzw. „Zustiftungen“ auszuweisen.

Bilanzierung satzungsmäßiger Leistungen

Satzungsmäßige Leistungen sind solche Mittelabflüsse, die die Stiftung auf Grund ihrer Satzung zu erfüllen hat. Die Bilanzierung der Verpflichtungen gegenüber Destinatären (Genussberechtigte) erfolgt unabhängig davon, ob diese einen klagbaren Anspruch auf

⁵³⁶ So HEINRICHS [Palandt] (2001), Vorbem. vor § 80, Rz. 2.

die Leistungen der Stiftungen haben oder nicht.⁵³⁷ Die Passivierung dieser Außenverpflichtung richtet sich nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen. Demnach ist eine Schuld anzusetzen, wenn die Verpflichtung zu einer Leistung rechtlich oder wirtschaftlich besteht, diese Leistung eine wirtschaftliche Belastung am Abschlussstichtag begründet und die Verpflichtung quantifizierbar, d.h. selbständig bewertbar ist.⁵³⁸ Die Verpflichtung zu einer Leistung besteht, wenn die Stiftung sich ihr aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.⁵³⁹ Für Stiftungen ergibt sich diese Verpflichtung aus der Stiftungssatzung. Die Begründung einer wirtschaftlichen Belastung bedeutet, dass die Schuld hinreichend wahrscheinlich und konkretisierbar ist.⁵⁴⁰ Entscheidend für die Bilanzierung ist eine „(wohlverstandene) wirtschaftliche Betrachtungsweise“. ⁵⁴¹ Eine Verbindlichkeit ist demnach zu passivieren, sobald der Sachverhalt, von dem ihre Rechtswirksamkeit und Durchsetzbarkeit abhängen, bis zum Stichtag soweit fortgeschritten ist, dass er wirtschaftlich keinem späteren Geschäftsjahr zugerechnet werden kann.⁵⁴²

Eine die im Grunde und der Höhe nach bestimmte und verpflichtende Zusage an Leistungsempfänger ist demnach als Verbindlichkeit zu erfassen.⁵⁴³ Sind Außenverpflichtungen dem Grunde nach ungewiss (ungewisse Verbindlichkeiten), so sind nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen Rückstellungen zu bilden (§ 249 Abs. 1, S. 1 Alt 2 HGB).⁵⁴⁴ Dies ist insbesondere der Fall, wenn sich die Stiftung zur Erbringung satzungsmäßiger Leistungen gegenüber einem Dritten (z. B. Projektpartner), verpflichtet hat, die Leistung hinsichtlich ihrer Höhe nach ungewiss ist.⁵⁴⁵ Sind Verpflichtungen hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt, so gewährt § 249 Abs. 2 HGB ein Wahlrecht.⁵⁴⁶ Nach hier vertretener Ansicht besteht für Stiftungen jedoch eine Passivierungspflicht, wenn die wirtschaftliche Belastung des Stiftungsvermögens eingetreten und wahrscheinlich oder sicher ist. Denn die Stiftung unterliegt der Pflicht zur Kapitalerhaltung. Rückstellungen binden auf Grund ihrer aufwandswirksamen Buchung Mittel im Vermögen der Stiftung, die zu einer zweckentsprechenden Mittelverwendung später zur Verfügung stehen

⁵³⁷ Zur zivilrechtlichen Problematik: HEINRICHS [Palandt] (2001), § 85, Rz. 4.

⁵³⁸ ADS, § 246, Rz. 68 ff.

⁵³⁹ ADS, § 246, Rz. 69.

⁵⁴⁰ ADS, § 246, Rz. 70.

⁵⁴¹ HOMMEL [Grundsätze] (1992) S. 1.

⁵⁴² ADS, § 246, Rz. 114 unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

⁵⁴³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 64.

⁵⁴⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 64.

⁵⁴⁵ Beispiel aus IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 64.

müssen. Hat sich die Stiftung beispielsweise zu einer Projektfinanzierung unter dem Vorbehalt ausreichend zur Verfügung stehender Mittel verpflichtet, so hat sie den Barwert der Verpflichtungen soweit zurückzustellen, wie Mittel vorhanden sind.

Bei Dauerschuldverhältnissen kann auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedoch eine andere Bewertung in Frage kommen. Eine Stiftung hat sich z. B. zur Finanzierung einer Stiftungsprofessur verpflichtet. Derartige Stellen werden von den zuständigen Kultusministerien in der Regel nur genehmigt, wenn die Verpflichtung ohne Vorbehalte erfolgt. Für die bilanzrechtliche Behandlung ist dies jedoch ohne Bedeutung. Denn die Verpflichtung aus diesem Dauerschuldverhältnis entsteht (wirtschaftlich) jede Periode neu, so dass für das Folgejahr Passivierungspflicht, für die darauf folgenden Jahre jeweils ein nicht anzusetzendes schwebendes Geschäft vorliegt.

Aufschiebend bedingte Verpflichtungen sind bei Eintritt der Bedingung zu passivieren. Nach Ansicht des IDW ist eine Leistungszusage unter dem Vorbehalt genügender Stiftungsmittel erst zu passivieren, soweit Mittel vorhanden sind.⁵⁴⁷ M. E. werden hier Ansatz und Bewertung von Rückstellungen vermischt. Selbstverständlich ist die Leistungszusage zu bilanzieren, bewertet werden muss sie mit dem Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung. Sind keine oder die Mittel nur teilweise erwirtschaftet, so ist die Rückstellung in Höhe von DM/EUR 0,00 bzw. dem höheren Betrag zu bewerten.⁵⁴⁸

Um Kaufleuten den Übergang in die Bilanzierung nach dem Bilanzrichtliniengesetz zu erleichtern, gestattete der Gesetzgeber mit Art. 28 Abs. 1 EGHGB ein Passivierungswahlrecht für vor dem 1. Januar 1997 rechtsverbindlich zugesagte Pensionsverpflichtungen. Um die zukünftigen Belastung des Stiftungsvermögens zutreffend darzustellen, sollten Stiftungen von diesem Wahlrecht keinen Gebrauch machen.⁵⁴⁹ Stiftungen sollten ihre Pensionsverpflichtungen in voller Höhe passivieren. Durch die Passivierung in voller Höhe kann es jedoch zu einer bilanziellen Überschuldung der Stiftung kommen. Diese führt jedoch nicht zu einem Verlust des Stiftungsvermögens. Denn der Stifter hat bei Errichtung der Stiftung bereits ein um die Zusage vermindertes Stiftungsvermögen (Netto-Reinvermögen) übertragen. Der Erhalt

⁵⁴⁶ Unklar in diesem Punkt: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 64.

⁵⁴⁷ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 46; zusätzlich wird dort eine Anhangsangabe empfohlen.

⁵⁴⁸ Eine Anhangsangabe dieser sonstigen finanziellen Verpflichtung wird ebenfalls empfohlen

⁵⁴⁹ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 66.

des Grundstockvermögens muss sich somit an diesem verminderten Vermögen messen lassen.

Rückzahlung von Zuschüssen und Fördermitteln

Stiftungen erhalten in großem Umfang öffentliche Zuwendungen und Fördermittel. Derartige Zuwendungen sind ganz oder teilweise zurückzuzahlen, wenn bestimmte Bedingungen nicht erfüllt sind. Hat die Stiftung am Stichtag noch eine (Rest-)Forderung gegen den Zuschussgeber, mit der sie den Rückzahlungsanspruch aufrechnen kann, so ist diese Forderung entsprechend niedriger anzusetzen. Hat die Stiftung diese Möglichkeit nicht, oder reicht der Restanspruch nicht zur vollständigen Aufrechnung aus, so ist (in Höhe des überschießenden Betrags) eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.⁵⁵⁰

Bildung von Sonderposten

Nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung („matching principle“) sind auch die Erträge aus Spenden den Aufwendungen für den geförderten Zweck gegenüber zu stellen. Für am Stichtag nicht verbrauchte Spenden ist daher ein Sonderposten zu bilden. Dieser steht zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital, da er einerseits für Zwecke der Stiftung verwendet werden soll, andererseits aber auch nicht der Stiftung „gehört“. Dieser Sonderposten ist entsprechend der zweckentsprechenden Mittelverwendung aufzulösen. Bei vollständig zahlungswirksamen Aufwendungen erfolgt die Auflösung entsprechend den Auszahlungen. Bei Investitionen ist der Sonderposten entsprechend der Abschreibungen aufzulösen. Dadurch wird der Aufwand aus der Abschreibung in Höhe der Investitionskostenförderung kompensiert. Wird der geförderte Vermögensgegenstand degressiv abgeschrieben, so ist der entsprechende Sonderposten ebenfalls degressiv aufzulösen. Bei einer linearen Abschreibung ist auch der Sonderposten linear aufzulösen. Eine Vereinfachung, den Sonderposten grundsätzlich linear aufzulösen, auch wenn das Anlagevermögen degressiv abgeschrieben wird, ist auf Grund des „matching principle“ nicht zulässig. In der Anfangszeit würde das Jahresergebnis der Stiftung verschlechtert, später verbessert.

2.1.3 Rücklagenbildung

⁵⁵⁰ § 249 Abs. 1, S. 1 Alt. 1 HGB; ebenso BFH vom 4. Februar 1999, BStBl. II 2000, 139; BFH vom 17. Dezember 1998, BStBl. II 2000 116.

Rücklagen sind Eigenkapital–Bestandteile, die durch die Stiftung selber erwirtschaftet wurden (Thesaurierung). Sie sollen das Vermögen der Stiftung stärken. Im Gegensatz zum Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) stellen Rücklagen keine (in der Vergangenheit) wirtschaftlich verursachten oder rechtlich entstandenen Außenverpflichtungen dar. Sie sind vielmehr Reserven für die zukünftige Entwicklung.

Rücklagen bei Stiftungen können ihre Funktion einer Stärkung der Netto-Reinvermögensposition der Stiftung in zwei Ausprägungen verfolgen: Zum einem kann die Stiftung ihr erwirtschaftetes Ergebnis einer Rücklage zuführen.⁵⁵¹ Sie sind somit den Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3, S. 1 HGB vergleichbar. Diese Rücklagenbildung kann auch einer über die nominale Kapitalerhaltung hinausgehende Erhaltung des Stiftungsvermögens dienen.⁵⁵² Der Stiftungsvorstand kann jedoch nicht beliebig Beträge in dieser Rücklage einstellen. Vielmehr muss die Rücklagen-Politik dem mutmaßlichen Stifterwillen entsprechen. Das IDW verlangt dagegen eine Übereinstimmung mit den Anforderungen einer planmäßigen Vermögenserhaltung.⁵⁵³ Nach hier vertretenem Verständnis sollte die „Planmäßigkeit“ zwar dem Stifterwillen entsprechen, muss es aber nicht.

Rücklagen haben eine weitere Funktion: Stiftungen, die ihr Vermögen mit einem über dem Buchwert hinausgehenden Wert bilanzieren (i. d. R. dem Zeitwert), müssen diese „Buchgewinne“ in eine Neubewertungsrücklage einstellen.⁵⁵⁴ Dadurch werden derartige Buchgewinne vor der Verwendung gesperrt. Anderenfalls würden nicht realisierte Gewinne verwendet. Dies könnte zu unberechtigten Liquiditätsabflüssen führen.

Bildung stiftungsrechtlicher Rücklagen

Das Bremer und das Saarländische Stiftungsgesetz sehen die Bildung angemessener Rücklagen als zweckentsprechende Mittelverwendung ausdrücklich vor (§ 7 Abs. 3, S. 1 BremStiftG, § 6 Abs. 2, S. 1 SaarlStiftG). Rein nach dem Gesetzeswortlaut besteht bei Stiftungen mit Sitz in anderen Bundesländern keine Pflicht zur Bildung angemessener Rücklagen. Aus dem allgemeinen Grundsatz der Kapitalerhaltung kann jedoch die Pflicht zur Bildung angemessener Rücklagen folgen.

⁵⁵¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 54.

⁵⁵² Ebenso: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 55.

⁵⁵³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 55.

⁵⁵⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 49.

Diese stiftungsrechtlichen Rücklagen werden aus dem nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelten Ergebnis gebildet. Sie sind somit grundsätzlich unabhängig von Mittelzu- (Einnahmen) bzw. –abflüssen (Ausgaben). Rückstellungen werden erfolgswirksam gebildet, verändern also den Jahresüberschuss bzw. –fehlbetrag. Rücklagen dagegen werden aus dem Ergebnis der Stiftung gebildet.

Steuerrechtliche Rücklagen der steuerbegünstigten Stiftungen

Die steuerrechtlich zulässigen Rücklagen basieren dagegen auf einem anderen Grundverständnis der Rechnungslegung. § 58 AO stellt ausdrücklich auf die „Mittel“ ab. Dahinter steckt die Vorstellung, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft Mittel (Geld und andere Werte bzw. Sachzuwendungen) vereinnahmt und zeitnah verwendet. Bei Sachwerten ist dies vergleichsweise einfach. Denn ein Krankenhaus beispielsweise wird fortlaufend für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Monetäre Werte dagegen müssen i. d. R. erst in Sachwerte umgewandelt werden, um für den Stiftungszweck verwendet zu werden. Da dieser Umwandlungsprozess Zeit in Anspruch nehmen kann, lässt § 58 AO die Bildung von Rücklagen zu. Auf Grund der unterschiedlichen Rechnungslegungskonzeptionen können, müssen aber diese nicht mit den oben⁵⁵⁵ diskutierten stiftungsrechtlichen Rücklagen übereinstimmen. Denn die Rücklagen nach dem Handelsrecht stellen auf Aufwendungen und Erträge, Rücklagen nach § 58 AO auf Einnahmen und Ausgaben ab. Für bilanzierende Stiftungen ist daher eine Überleitungsrechnung als Nebenrechnung erforderlich.

Nach dem Steuerrecht kann die steuerbegünstigte Stiftung Mittel für folgende Rücklagen verwenden:

Gesetzesnorm	Rücklage
§ 58 Nr. 1 AO	<p>Rücklage von Mitteln, die einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verfügung gestellt werden sollen.</p> <p>§ 58 AO nennt in seiner Nummer 1 zwar nicht ausdrücklich die Rücklagenbildung. Wenn die Beschaffung von Mitteln steuerbegünstigt ist, muss dies auch die Ansammlung (Thesaurierung) von Mitteln sein, um diese später einer steuerbegünstigten Körperschaft weiterzugeben.</p>

⁵⁵⁵ Vgl. S. 106.

Gesetzesnorm	Rücklage
§ 58 Nr. 2 AO	Rücklage für Zuwendung an eine andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts
§ 58 Nr. 6 AO	<p>Die sog. zweckgebundene Rücklage: Die Stiftung kann ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu könne.</p> <p>In der Praxis haben sich zwei große Anwendungsbereiche für diese Rücklage herausgestellt: zum einen die Bildung von Rücklagen für Investitionen oder Projekte, zum anderen die Bildung einer Rücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben wie Löhne, Gehälter oder Mieten für eine angemessene Zeit nach dem Stichtag (sog. Betriebsmittelrücklage).⁵⁵⁶</p>
§ 58 Nr. 7 lit. a) AO	<p>Die sog. freie Rücklage: Die Stiftung kann bis zu einem Drittel (bis 31.12.1999 Viertel) des Überschusses der Einnahmen über die „Unkosten“⁵⁵⁷ aus der Vermögensverwaltung und (seit 1.1.2000) darüber hinaus höchstens zehn Prozent ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuzuführen.</p> <p>Diese im Rahmen des Stiftungsförderungsgesetzes vom 14. Juli 2000⁵⁵⁸ erweiterten Möglichkeiten einer Rücklagenbildung sollten insbesondere den steuerbegünstigten Stiftungen eine über die nominale Kapitalerhaltung hinausgehenden Erhaltung ihres Stiftungsvermögens ermöglichen.</p> <p>Auf Grund der Begrenzung der Rücklagenbildung auf den</p>

⁵⁵⁶ Vgl. hierzu AEAO zu § 58 Nr. 6, Nr. 9, S. 2 u. 3.

⁵⁵⁷ Das Gesetz spricht von „Unkosten“ — betriebswirtschaftlich ein „Unwort“, da das Gesetz *Kosten* anspricht und wohl *Aufwendungen* meint. Um die Verwendung des Gesetzeswortlautes deutlich zu kennzeichnen, wurde der Begriff in Anführungszeichen gesetzt.

⁵⁵⁸ Siehe dazu in Teil 1 unter 1.15.5.

⁵⁵⁹ Siehe dazu oben in Teil 1 unter 2.6.4 auf S. 64.

Gesetzesnorm	Rücklage
	Überschuss aus der Vermögensverwaltung muss die Rechnungslegung der Stiftung für steuerliche Zwecke die einzelnen Bereiche der steuerbegünstigten Stiftung voneinander abgrenzen können. ⁵⁵⁹
§ 58 Nr. 7 lit. b) AO	<p>Die Ansammlung von Mitteln und Einstellung in eine Rücklage, um bei Kapitalerhöhungen teilnehmen zu können.</p> <p>Bedeutung hat diese Rücklage, die auf die freie Rücklage gemäß § 58 Nr. 7 lit. a) AO angerechnet wird, für die unternehmensverbundene Stiftung. Auch wenn sie steuerbegünstigt ist, soll sie an Kapitalerhöhungen teilnehmen können, damit die Höhe ihrer Beteiligung nicht verwässert werden kann. Die Rücklage dient der Ansammlung von ausreichend liquiden Mitteln.</p>
§ 58 Nr. 12 AO	<p>Nur steuerbegünstigte Körperschaften in der Rechtsform der Stiftung können im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen. Zwar spricht § 58 Nr. 12 AO von einer Zuführung in das „Vermögen“. Nach hier vertretener Auffassung ist damit jedoch das Eigenkapital als Netto-Reinvermögensposition gemeint. Da ein Ausweis der selber erwirtschafteten Mittel in den Positionen „Grundstockvermögen“ oder „Zustiftungen“ nicht zulässig ist, diese zurückbehaltenen Mittel jedoch zum Eigenkapital der Stiftung gehören, kommt nur die Position der „Rücklagen“ in Frage.</p>

In entsprechender Anwendung der §§ 247 Abs. 3 S. 2, 273 HGB können steuerlich bedingte Rücklagen auch in der stiftungsrechtlichen Bilanz passiviert werden. Das Steuerrecht macht jedoch die Passivierung in der stiftungsrechtlichen Bilanz nicht zur Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung (keine Maßgeblichkeit). In der der Stiftungsaufsicht vorzulegenden Bilanz nach dem HGB wäre somit die steuerrechtliche

Rücklage nicht verpflichtend aufzunehmen. Denn § 247 Abs. 3, S. 1, § 273 HGB räumen grundsätzlich ein Wahlrecht ein. Aus dem Grundsatz der Klarheit und Vollständigkeit folgt jedoch eine Passivierungspflicht für steuerrechtliche Rücklagen gemäß § 58 AO auch in der stiftungsrechtlichen Bilanz.

Buchungstechnik der Rücklagenbildung.

Veränderungen bei den Rücklagen sind nicht ergebniswirksam. Das bedeutet, Entnahmen und Einstellungen in den Rücklagen sind nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. Sie verändern nicht das Jahresergebnis (Jahresüberschuss/

-fehlbetrag). Vielmehr sind sie in einer Überleitungsrechnung auf den Mittelvortrag zu berücksichtigen.⁵⁶⁰ Es könnte die Überlegung angestellt werden, die Zuschreibung von Vermögensgegenständen auf den Zeitwert ohne Berührung des Mittelvortrags in die Neubewertungsrücklage einzustellen. Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit ist jedoch auch die Einstellung oder die Entnahme aus der Neubewertungsrücklage in der Überleitungsrechnung zum Mittelvortrag gesondert auszuweisen.⁵⁶¹

2.2 Ausweisfragen

2.2.1 Gliederungsschema des HGB

Als Nicht-Kapitalgesellschaften sind Stiftungen grundsätzlich nicht zur Anwendung der Gliederungsschemata gemäß §§ 266, 275 HGB verpflichtet. Sie sollten in ihrer Bilanz jedoch zumindest das Anlage- und Umlaufvermögen das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausweisen und hinreichend aufgliedern (§ 247 Abs. 1 HGB). Wenn nach hier vertretener Empfehlung die Vorschriften für Kapitalgesellschaften angewendet werden (§§ 264 ff. HGB),⁵⁶² ist für die Bilanz die Gliederung gemäß § 266 Abs. 2 und 3 HGB und für die Gewinn- und Verlustrechnung das Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB anzuwenden. Eine Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 3 HGB) ist überhaupt nur bei überwiegend unternehmerisch tätigen Stiftungen mit Produktionsbetrieb vorstellbar.⁵⁶³

⁵⁶⁰ Siehe oben in Teil 1 unter 2.1.2, „Mittelvortrag“ auf S. 99.

⁵⁶¹ Unklar in diesen Punkt: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 49.

⁵⁶² Siehe dazu oben in Teil 1 unter 2.3.2 auf S. 58; ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 44.

⁵⁶³ Ähnlich: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 43.

Die Gliederungstiefe kann in entsprechender Anwendung des § 266 Abs. 1 HGB unterschiedlich ausfallen. Bezüglich der Größenklassen i. S. d. § 267 HGB sind die Umsatzerlöse jedoch kein geeignetes Abgrenzungskriterium. Die Unterscheidung zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Stiftungen mit den entsprechenden Gliederungstiefen sollte daher nur anhand der Kriterien Bilanzsumme und Arbeitnehmerzahlen erfolgen. Das IDW stellt in seiner Stellungnahme lediglich auf die Bilanzsumme ab.⁵⁶⁴ Hinter dieser Abgrenzung steht jedoch das Leitbild der nur Vermögen verwaltenden Stiftung. Da operativ tätige Stiftungen jedoch auch Arbeitnehmer beschäftigen, ist deren Zahl ein taugliches Abgrenzungskriterium. Im Übrigen wird vorgeschlagen, dass Stiftungen grundsätzlich wie große Kapitalgesellschaften Rechnung legen. Denn praktisch enthalten die Jahresabschlüsse kleinerer Stiftungen so viele Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB), dass sie die Erleichterungen nicht in Anspruch nehmen müssen.

In der Anhang D⁵⁶⁵ wird eine Gliederung der Bilanz einer Stiftung⁵⁶⁶ und in Anhang E⁵⁶⁷ die Gliederung einer Gewinn- und Verlustrechnung für eine Stiftung⁵⁶⁸ vorgestellt.

2.2.2 Stiftungsspezifische Positionen

Durch das Weglassen von Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB), durch das Hinzufügen neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB) oder die Änderung von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (§ 265 Abs. 6 HGB) können Stiftungen ihren Besonderheiten bei der Gliederung des Jahresabschlusses Rechnung tragen.⁵⁶⁹ Darüber hinaus kann es für Zwecke der Stiftungsaufsicht erforderlich sein, zusätzliche Angaben in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu machen. Diese Erweiterung der Angabepflicht entspricht der stiftungsspezifischen Ausprägung des Prinzips der Klarheit und Übersichtlichkeit.

Ein derart erweitertes Gliederungsschema für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung enthalten der Anhang D bzw. E.

⁵⁶⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 38.

⁵⁶⁵ S. 183.

⁵⁶⁶ Darstellung unter Verwendung einer Übersicht in COENENBERG [JA] (2000), S. 143 unter Berücksichtigung der IDW-Stellungnahme, IDW [RS HFA 5] (2000).

⁵⁶⁷ S. 184.

⁵⁶⁸ Darstellung unter Verwendung einer Übersicht in COENENBERG [JA] (2000), S. 428f. unter Berücksichtigung der IDW-Stellungnahme, IDW [RS HFA 5] (2000).

⁵⁶⁹ Ebenso: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 44.

2.3 Bewertungsfragen

2.3.1 Bewertungskonzeptionen

Im Jahresabschluss der Stiftung sind zwei Bewertungskonzeptionen möglich: Die nominale und die reale Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden. Im Zeitpunkt der Anschaffung sind nominaler und realer Wert gleich. In der Bewertung zu den folgenden Stichtagen weichen beide Werte jedoch i. d. R. voneinander ab. Unter der nominalen Bewertungskonzeption werden Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Das bedeutet bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, dass die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden. Der jeweilige Buchwert zu einem Stichtag entwickelt sich daher aus dem Buchwert des vorangegangenen Stichtags abzüglich planmäßiger Abschreibungen. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens werden grundsätzlich mit den „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ bewertet. Schulden werden mit dem Rückzahlungsbetrag passiviert. Auf Grund des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) hat dieses strikte Nominalwertprinzip im HGB eine imparitätische Abwandlung erfahren. Ist zu einem Stichtag der beizulegende Wert (Zeitwert) niedriger als der fortgeführte Buchwert (Nominalwert), so ist auf diesem niedrigeren Wert abzuschreiben (§ 253 Abs. 2, S. 3 HGB für Anlagevermögen, § 253 Abs. 3 HGB für Umlaufvermögen, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB für Schulden).

Folgt man der Bewertungskonzeption des realen Werts, so sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden mit dem Zeitwert anzusetzen. Der Zeitwert ist grundsätzlich ein Marktwert. Demnach sind Vermögensgegenstände mit dem Wiederbeschaffungskosten und Schulden mit dem abgezinsten Rückzahlungswert zu bewerten. Im deutschen HGB finden sich Elemente dieser Konzeption: Liegt der Marktwert unter dem Buchwert, so soll bei Gegenständen des Anlagevermögens und muss bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens auf diesen niedrigeren beizuliegenden Wert abgeschrieben werden. Verbindlichkeiten sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag, der bei kurzfristigen Verpflichtungen dem abgezinsten Betrag entspricht, zu passivieren (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Rückstellungen sind in Höhe der voraussichtlichen Verpflichtung zu bilden (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Allerdings sollen sie nach dem deutschen Handelsrecht nur abgezinst werden, wenn die zugrunde liegende Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthält (§ 253 Abs. 1, S. 2 a. E. HGB).

Im Zeitpunkt t_0 führen beide Bewertungskonzeptionen bei Anschaffungen zum gleichen Wertansatz. Denn niemand wird einen Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter/über dem Marktwert anschaffen. Liegt dagegen eine Herstellung vor, kann - am Markt vorbei - „zu teuer“ produziert worden sein, d. h. der Bilanzierende hat mehr Herstellungskosten aufgewandt, als er am Markt erzielen kann. Unter der Annahme einer (wenn auch nur geringfügigen) Inflation kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die realen Werte über den nominalen Werten liegen werden. Das bedeutet, unter der realen Bewertungskonzeption müssten die Vermögensgegenstände i. d. R. höher bewertet werden als unter der nominalen. Schulden werden dagegen unter der nominalen Bewertungskonzeption höher bewertet als unter der realen. Denn bei steigenden Preisen werden Vermögensgegenstände immer teurer, während die Inflation Schulden entwertet.

Die Bewertung mit Nominalwerten ist nicht nur einfacher als die Bewertung mit Zeitwerten. Denn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stehen im Zeitpunkt des Zugangs fest. Zeitwerte müssen dagegen zu jedem Stichtag neu ermittelt werden. Nominalwerte sind darüber hinaus leichter objektivierbar. Denn der Zeitwert hängt einerseits von (subjektiven) Erwartungen ab und lässt sich nur anhand einer (individuellen) Nutzenfunktion feststellen. So hängt der Diskontierungszinssatz für Verpflichtungen von den Alternativanlagemöglichkeiten ab. Eine Stiftung, die zu nominal zehn Prozent ihr Geld anlegen kann, wird den Barwert eines Darlehens mit fünf Prozent zur Refinanzierung anders beurteilen als eine Stiftung, die zu drei Prozent anlegen kann.

Für die Wahl der Nominalwerte sprechen außerdem folgende Überlegungen: Praktisch weichen die Nominalwerte in Zeiten niedriger Inflation nicht soweit voneinander ab, als das derartige Unterschiede die periodische Ermittlung aller Zeitwerte rechtfertigen könnte. Die Ermittlung der Zeitwerte erfordert darüber hinaus in hohem Maß Schätzungen. Denn der (theoretisch richtige) Zeitwert entspricht der Summe aller Nutzeneinheiten aus dem zu bewertenden Vermögen, abdiskontiert auf dem Bewertungsstichtag. Die fortgeführten Buchwerte können als geeignete Schätzer für den Gegenwartswert des Nutzens dienen.⁵⁷⁰

Entscheidend für das von der Stiftung angewandte Bewertungskonzept ist jedoch das nach dem Stifterwillen maßgebliche Kapitalerhaltungskonzept. Wird eine nominale Kapitalerhaltung als ausreichend erachtet, so reicht eine Bewertung zu Nominalwerten

aus. Muss die Stiftung dagegen ihr Kapital real erhalten, hat sie diesen Kapitalerhaltungsbedarf anhand der Zeitwerte zu ermitteln. Das bedeutet jedoch nicht, dass sie in der Bilanz mit Zeitwerten bewerten muss. Nach hier vertretener Auffassung reicht es aus, den Kapitalerhaltungsbedarf in einer Nebenrechnung zu ermitteln. Reichen die vorhandenen Rücklagen nicht für eine Kapitalerhaltung aus, so ist in der erforderlichen Höhe eine Kapitalerhaltungsrücklage aus dem Jahresergebnis zu bilden. Hierdurch kann sich auch ein negativer Mittelvortrag bilden bzw. erhöhen. Dieser Negativsaldo bedeutet in diesem Fall, dass die reale Kapitalerhaltung aus dem erwirtschafteten Jahresergebnis nicht möglich war. Ggfs. ist dann ein Eingreifen der Stiftungsaufsicht erforderlich.

Für Stiftungen ist keine bestimmte Bewertungskonzeption gesetzlich vorgeschrieben.⁵⁷¹ Die Bewertung des Stiftungsvermögens ist dementsprechend strittig. Während das IDW in seiner Stellungnahme im Nominalwertprinzip des § 244 HGB verhaftet ist,⁵⁷² stellen andere die Pflicht der Stiftung zum Erhalt der realen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund. Sie fordern beispielsweise die Verwendung von Zeitwerten zuzüglich eines Zuschlags für die mutmaßliche Geldentwertung als Abschreibungsbasis.⁵⁷³ Auch würde die Bewertung zum Zeitwert und ein gesonderter Ausweis im Stiftungskapital⁵⁷⁴ der Öffentlichkeit die Kontrolle über die Leistungsfähigkeit der Stiftung erleichtern.⁵⁷⁵ Die Verwurzelung des IDW im Nominalwertprinzip wird in der Literatur kritisiert. So gehe die Tendenz in der internationalen Rechnungslegungspraxis zur Marktbewertung, die vom IDW zugelassene Zeitwertbilanzierung sei „prohibitiv“, da dies nur für das gesamte Stiftungsvermögen einheitlich zugelassen werde. Der damit verbundene Bewertungsaufwand könne auf Zeit- und Kostengründen realiter nicht für alle Stiftungspositionen getragen werden. Dabei werde die Zeitwertbilanzierung der Kapitalerhaltung und Feststellung der etwaigen Überschuldung verlangt.⁵⁷⁶ Die vorgebrachte Kritik trifft jedoch nicht zu. Die festgestellte Tendenz zur

⁵⁷⁰ So die Überlegung von HOMMEL [Bilanzierung] (1998), S. 26f. m.w.N.

⁵⁷¹ So ausdrücklich: KOPPENHÖFER [Bewertung] (1998), S. 28; beides zulassend: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 121.

⁵⁷² Vgl. IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 49, wonach grundsätzlich nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen mit den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten zu bewerten ist; wird ausnahmsweise mit Zeitwerten bewertet, so muss die Stiftung sicherstellen, dass die dadurch erzielten Erträge nicht Teil des verwendungsfähigen Ergebnisses werden.

⁵⁷³ KOPPENHÖFER [Bewertung] (1998) S. 28.

⁵⁷⁴ Gedacht ist wohl an eine Neubewertungsrücklage.

⁵⁷⁵ MÜHLHÄUSER [Publizität] (1970) S.109.

⁵⁷⁶ HÖFER [Standardisierung] (2000), S. 55.

Zeitwertbewertung betrifft jeweils immer nur einzelne Bilanzpositionen, insbesondere Finanzanlagevermögen. Für andere Werte wird der Neubewertungsaufwand als zu hoch eingeschätzt. Die Zulassung der Zeitwertbilanzierung nach dem Prinzip „ganz oder gar nicht“ ist im IDW-Standard nur konsequent. Eine Selektion könnte nicht nur willkürlich, sondern könnte auch zu einer Verschleierung der gerade geforderten Überprüfung des Erhalts des Stiftungsvermögens führen. So könnte der Stiftungsvorstand in Wert gestiegenes Stiftungsvermögen zum Zeitwert, Verlust bringendes Vermögen jedoch zum Buchwert bilanzieren. Dadurch würde der Gewinn künstlich erhöht. Für Zwecke der Feststellung einer etwaigen Überschuldung (Status, Zeitwertbilanz) wird nicht zu jedem Stichtag eine Zeitwertbilanzierung verlangt. Vielmehr wird ein Stiftungsvorstand den Status erst gesondert überprüfen, wenn der Jahresabschluss eine bilanzielle Überschuldung ausweist.⁵⁷⁷

Sowohl das IDW als auch seine Kritiker verkennen jedoch, dass es keine „grundsätzlich richtige“ Bewertung für die Stiftung gibt. Da der Stifterwille Maßstab für die Stiftung ist, muss die von ihm zu Grunde gelegte Bewertungskonzeption anhand des mutmaßlichen Stifterwillens ermittelt werden. An dieser Kapitalerhaltungskonzeption hat sich die Bewertungskonzeption auszurichten. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass nur das Grundstockvermögen der Pflicht zur Kapitalerhaltung entsprechend dem Stifterwillen unterliegt. Für alle anderen Vermögensbestandteile (Vermögensgegenstände und Schulden) reicht praktisch eine modifizierte, nominale Bewertungskonzeption, wie sie das Handelsgesetzbuch vorsieht, aus.

2.3.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Das IDW sieht für Stiftungen, die nach kaufmännischen Grundsätzen Rechnung legen, folgende allgemeinen Bewertungsgrundsätze vor:⁵⁷⁸

- Grundsatz der Bilanzidentität,
- Grundsatz der Unternehmensfortführung,
- Grundsatz der Bewertung zum Abschlussstichtag,
- Grundsatz der Einzelbewertung,
- Grundsatz der Vorsicht, einschließlich Imparitäts- und Realisationsprinzip,
- Grundsatz der Periodenabgrenzung und

⁵⁷⁷ „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gemäß § 268 Abs. 3 HGB.

⁵⁷⁸ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 46.

- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.

Nach dem Grundsatz der Bilanzidentität (§252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) müssen die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres mit den Wertansätzen in der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen (Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität).⁵⁷⁹ Anderenfalls würden in Höhe der Abweichungen Erfolgsbeiträge aus der Gewinn- und Verlustrechnung von einem Jahr auf das andere eliminiert.⁵⁸⁰ Zum Grundsatz der Unternehmensfortführung, der Einzelbewertung und der Vorsicht wird auf die oben gemachten Ausführungen verwiesen.⁵⁸¹

Bei der Bewertung ist auf dem Abschlussstichtag abzustellen. Wertbeeinflussende Tatsachen vor dem Abschlussstichtag sind auch zu berücksichtigen, wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag bekannt werden (wertaufhellende Tatsachen, *arg. ex* § 252 Abs. 1 Nr. 4, HS 2 HGB). Wertbeeinflussende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag sind dagegen bei der Bewertung auf den Abschlussstichtag nicht zu berücksichtigen. Schadensereignisse (z. B. Feuer) nach dem Stichtag beispielsweise haben auf die Bewertung zum Stichtag keinen Einfluss. Auch sind Pensionsverpflichtungen auf den Stichtag abzuzinsen.

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung bedeutet, dass Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Zahlung im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). So sind Investitionen im Sachanlagevermögen, auch wenn sie im Jahr des Zugangs bezahlt werden, grundsätzlich nicht im gleichen Jahr ergebniswirksam zu berücksichtigen. Vielmehr wird der Aufwand mittels Jahresabschreibung über die Zeit der voraussichtlichen Nutzung verteilt. Umgekehrt werden Rückstellungen für satzungsmäßige Leistungen gebildet, die erst in Folgejahren als Mittelabflüsse ausgegeben werden. Auch richtet sich die Aktivierung von Forderungen gegen Zuschussgebern nicht nach der Höhe der vereinnahmten Zuschüsse, sondern in Höhe des voraussichtlichen Ertrags (Anspruch).

Nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) sollen die angewandten Bewertungsmethoden grundsätzlich beibehalten werden. Damit soll die Vergleichbarkeit aufeinander folgender Abschlüsse verbessert werden.⁵⁸² Hat sich die Stiftung für die modifizierte Nominalwertkonzeption entschieden, bedarf es guter

⁵⁷⁹ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 3.

⁵⁸⁰ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 3.

⁵⁸¹ Siehe in Teil 1 unter 1.1.

⁵⁸² BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 55.

Gründe, auf die Zeitwertkonzeption zu wechseln. Ein möglicher Grund könnte eine entsprechende Aufforderung der Stiftungsaufsichtsbehörde sein.

In entsprechender Anwendung von § 252 Abs. 2 HGB darf die Stiftung von den angeführten Bewertungsgrundsätzen nur in begründeten Ausnahmefällen abweichen. Kaum vorstellbar sind Ausnahmen von der Bilanzidentität und der Periodisierung der Aufwendungen und Erträge.⁵⁸³ Abweichungen von anderen Bewertungsmethoden werden bereits im HGB selber als möglich angesehen.⁵⁸⁴ Während es bei der Anwendung einer anderen Konzeption (Zeitwert bzw. Nominalwert) gewichtiger Gründe bedarf, sind die Anforderungen für eine Begründung bei einem Wechsel der Bewertungsmethoden geringer. Teilweise liegt der Wechsel in der angewandten Methode selber begründet. Bei einer degressiven Abschreibung muss zu einem bestimmten Zeitpunkt auf die lineare Abschreibung übergegangen werden, da ansonsten nicht bis auf den Restbuchwert in Höhe von DM/EUR 0,00 abgeschrieben werden kann.

2.3.3 Abschreibungen

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind planmäßig über die Zeit ihrer voraussichtlichen Nutzung abzuschreiben (§ 252 Abs. 2 S.2 HGB bzw. die Parallelvorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 7 EStG). Bei abnutzbarem Anlagevermögen sollen die Abschreibungen den für die Zukunft absehbaren planmäßigen Wertverzehr erfassen, sie dienen in erster Linie jedoch der periodengerechten Verteilung der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit der korrekten Darstellung der Ertragslage.⁵⁸⁵ Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 S. 3 HGB für das Anlagevermögen bzw. auf den niedrigeren beizulegenden Wert beim Umlaufvermögen gemäß § 253 Abs. 3 S.1 HGB dienen der Berücksichtigung von Wertverlusten zum Bilanzstichtag.⁵⁸⁶ Bei Stiftungen haben Abschreibungen eine weitere Funktion: Sie dienen der Kapitalerhaltung. Denn durch die aufwandswirksame Berücksichtigung mindern sie den zur Verfügung stehenden Jahresüberschuss und binden dadurch Mittel im Stiftungsvermögen. Dieses steht für die Wiederbeschaffung von abnutzbarem Stiftungsvermögen zur Verfügung. Die vorgeschlagene Alternative zu planmäßigen Abschreibungen in Form einer Rücklage für Wiederbeschaffung⁵⁸⁷ wird

⁵⁸³ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252., Rz. 72, für Kaufleute.

⁵⁸⁴ BUDDE/GEIBLER [BeckBilkom] (1999), § 252., Rz. 72 unter Hinweis auf Anhangsangaben bei einer Abweichung gemäß § 284 Abs. 2, Nr. 3 HGB.

⁵⁸⁵ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 252, Rz. 202.

⁵⁸⁶ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 203. m.w.N.

⁵⁸⁷ ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz.122.

hier abgelehnt. Zwar wird die Vornahme von Abschreibungen auch in indirekter Form (als passivische Wertberichtigung) als GoB-konform und klar und übersichtlich angesehen,⁵⁸⁸ für Kapitalgesellschaften und dem Publizitätsgesetz unterliegende Gesellschaften (§ 5 Abs. 1 S. 2 PublG) unter Hinweis auf § 268 Abs. 2 HGB als unzulässig erachtet.⁵⁸⁹ Darüber hinaus besteht kein Bedarf an einer zusätzlichen Bilanzposition. Da die aktivische Absetzung (direkte Form der Abschreibung) allgemein verbreitet ist, dient diese Methode der Vergleichbarkeit.

Bei Stiftungen gilt – wie bei allen Bilanzierenden – für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens das gemilderte Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 S. 3 HGB) und für Gegenstände des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 HGB). Für Anlagevermögen können demnach, für Umlaufvermögen müssen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, wenn dem Gegenstand am Abschlussstichtag ein niedrigerer Wert beizulegen ist. Auf Grund der Pflicht der Kapitalerhaltung wird hier vorgeschlagen, das Wahlrecht des § 253 Abs. 2, S. 3 HGB⁵⁹⁰ als Abschreibungspflicht zu interpretieren und außerplanmäßige Abschreibungen auch bei vorübergehenden Wertminderungen anzuwenden. Dadurch ergibt sich eine Abweichung von der grundsätzlichen Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Gemäß § 279 Abs. 1, S. 2 HGB dürfen Abschreibungen bei nur vorübergehenden Wertminderungen nur bei Gegenständen des Finanzanlagevermögens vorgenommen werden. Da jedoch die Abgrenzung zwischen einer vorübergehenden und einer voraussichtlich dauernden Wertminderung fließend ist und Stiftungen in einem besonderen Maße zur Kapitalerhaltung verpflichtet sind, ist diese Ausnahme gerechtfertigt.

Vergleichsmaßstab für den „niedrigeren“ Wert ist grundsätzlich der Wiederbeschaffungszeitwert eines Vermögensgegenstandes gleichen Alters und Zustands.⁵⁹¹ Ist der Zeitwert nicht zu ermitteln, kann der Wiederbeschaffungsneuwert abzüglich planmäßiger Abschreibungen als Hilfsgröße verwendet werden.⁵⁹² Werden für einen Vermögensgegenstand Börsen- oder Marktpreise notiert, sind diese heranzuziehen.⁵⁹³ Während bei börsennotierten Gesellschaften die Bewertung des

⁵⁸⁸ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 209.

⁵⁸⁹ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 210.

⁵⁹⁰ Niedrigerer beizulegender Wert bei Anlagevermögen.

⁵⁹¹ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 288.

⁵⁹² Ebenso HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 288.

⁵⁹³ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 288 unter Hinweis auf ADS, § 253 Anm. 459.

Stiftungsvermögens in der Regel keine Probleme bereitet, kann bei Grundvermögen oder nicht börsennotierten Anteilen eine Schätzproblematik auftreten. In der Regel können jedoch Vergleichswerte z. B. aus Verkäufen ähnlicher Vermögensgegenstände herangezogen werden. Die Ansicht, dass ein fehlender Ertragswert dann nicht zu einer außerplanmäßigen Abschreibung zwingt, wenn z. B. eine Beteiligung der Stiftung in anderer Weise als in Form von Dividenden einen Nutzen erbringt,⁵⁹⁴ wird abgelehnt. Sinkt der Ertragswert einer Beteiligung, sinkt (theoretisch) der Wiederbeschaffungspreis (der Börsenkurs). Das bedeutet, dass der Stiftung zukünftig geringere Mittel für den Stiftungszweck zur Verfügung stehen. Würde diese Beteiligung nicht außerplanmäßig abgeschrieben, würde das Gegenteil suggeriert. Denn der Jahresüberschuss würde zu hoch ausgewiesen werden. Um dies zu verhindern, muss eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass unberechtigt Grundstockvermögen abfließt. Nach hier vertretener Ansicht ist die Abschreibung auf Grund eines fehlenden Ertragswertes stiftungsaufsichtsrechtlich unproblematisch. Angenommen, der Stifter hat eine Beteiligung auf die Stiftung übertragen, um beispielsweise den Bestand des Unternehmens zu sichern. Der Auftrag der Kapitalerhaltung bedeutet in diesem Fall Erhaltung der Beteiligung als solche, nicht ihren Wert. Auch wenn auf Grund des gesunkenen Ertragswertes die Beteiligung mit einem geringeren Betrag in den Büchern der Stiftung steht, ist die Beteiligung als solche erhalten. Wurde die Beteiligung nicht als Grundstückvermögen oder als Zustiftung in die Stiftung eingebracht, unterliegt sie ohnehin nicht der Pflicht zur Kapitalerhaltung. Bei einem gesunkenen Ertragswert kann der Stiftungsvorstand diese ohne weiteres verkaufen.

Da sowohl die lineare wie die degressive Abschreibung als GoB-konform angesehen werden,⁵⁹⁵ können Stiftungen zwischen beiden Methoden frei wählen. Eine tendenzielle Bevorzugung der degressiven Methode⁵⁹⁶ kann für Stiftungen nicht empfohlen werden. Sie führt zwar zu einer höheren Mittelbindung (da höherer Aufwand), stellt das Vermögen der Stiftung jedoch als niedriger dar. Entscheidend für die Wahl der Abschreibungsmethode sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Neue bewegliche Anlagegüter haben in der ersten Zeit einen höheren Werteverlust, so dass

⁵⁹⁴ ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 122.

⁵⁹⁵ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 241f., WPH I (2000), E 285, jeweils m.w.N.

⁵⁹⁶ Wie von HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 241, mit Blick auf die schnell fortschreitende Technologieentwicklung vorgeschlagen.

die auch nach § 7 Abs. 2 EStG zulässige degressive Abschreibung angewandt werden sollte.

Da die Anwendung steuerlicher Vorschriften weit verbreitet ist, wird empfohlen, in entsprechender Anwendung des § 7 EStG grundsätzlich die lineare Methode (§ 7 Abs. 1 EStG), für neue bewegliche Anlagegüter die degressive (§ 7 Abs. 2 EStG) und für Grundstücke die im § 7 Abs. 4, 5 EStG vorgesehenen Methoden bzw. Sätze zu verwenden. An die steuerliche Zulässigkeit und die steuerlichen Höchstsätze ist die degressive Abschreibungsmethode in der Bilanz der Stiftung nicht gebunden.⁵⁹⁷

Umstritten ist die Anwendbarkeit des § 253 Abs. 4 HGB bei Stiftungen. Danach können bilanzierende Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilungen vornehmen. Begrenzt wird dieses Wahlrecht einzig durch das Willkürverbot.⁵⁹⁸ Als Gründe für Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 4 HGB werden Risiken genannt, die mangels Konkretisierung bei der Bewertung nach § 253 Abs. 2 oder Abs. 3 nicht berücksichtigt werden können (z. B. allgemeines politisches Länderrisiko), Vorbereitungen von Maßnahmen zur Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens, dessen Fortentwicklung, der Förderung der Geschäftstätigkeit im Allgemeinen durch höhere Flexibilität und Risikobereitschaft oder den Ausgleich von Konjunkturschwankungen oder Schwankungen in der Geschäftslage.⁵⁹⁹ *Ratio* des § 253 Abs. 4 HGB ist die Bildung stiller Reserven in der Bilanz des Kaufmanns.⁶⁰⁰ Für Stiftungen ist die Anwendung umstritten. Während das IDW die Anwendung für nicht zulässig erachtet,⁶⁰¹ lässt eine andere Meinung die Anwendung bei Stiftungen zu.⁶⁰² Nach letzterer Ansicht sollen Stiftungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilungen stille Reserven bilden können, diese dürfen aber nicht der Verfolgung zweckfremder Ziele dienen oder unsachliche Gründe wie eine generelle Benachteiligung der Destinatäre zum Ziel haben. Auch sollen die stillen Reserven nicht aufgelöst werden dürfen, um eine unfähige Vermögensverwaltung zu vertuschen.⁶⁰³ Das IDW verweist zur Begründung seiner Ablehnung auf ein Urteil des BGH vom 24. März 1996. Demnach stellt die Bildung stiller Reserven nach § 253 Abs. 4 HGB eine

⁵⁹⁷ So auch für die Handelsbilanz: WPH I (1996), E 272.

⁵⁹⁸ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 651. mit Hinweis auf ADS § 253 Anm. 578.

⁵⁹⁹ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 656 f.

⁶⁰⁰ HOYOS/SCHRAMM/RING [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 654.

⁶⁰¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 48, CARSTENSEN [Stiftungen] (1994), S. 216; DERS. [Erhaltung] (1996), S. 790, differenzierend unter Berücksichtigung insbesondere gemeinnützigkeitsrechtlicher Aspekte: MARQUARD/HAUK [Rele] (1998) S. 6, 9.

⁶⁰² ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 123.

Ergebnisverwendung dar. Durch die Bildung stiller Reserven könnte es zu einer eingeschränkten Mittelverwendung und damit zu einem Verstoß gegen den Stiftungszweck kommen.⁶⁰⁴ Meines Erachtens sind Stiftungen in der Rechnungslegung Kapitalgesellschaften ähnlicher als Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften.⁶⁰⁵ Sie haben daher die Vorschriften für Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwenden. Gemäß § 279 Abs. 1, S. 1 HGB dürfen Kapitalgesellschaften keine außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB vornehmen. Es sind auch wenige Fälle vorstellbar, in denen die angesprochenen Wertminderungen nicht durch Abschreibungen nach anderen Vorschriften abgedeckt wären. Dies widerspricht auch nicht der oben vertretenen Pflicht zur Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen auch bei vorübergehenden Wertminderungen.⁶⁰⁶ Denn diese decken die meisten Fälle ab, sodass es keiner weiteren Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB bedarf.

2.3.4 Zuschreibungen

Fällt der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung für einen Vermögensgegenstand des Anlage- oder Umlaufvermögens weg, so hat eine Kapitalgesellschaft wieder auf dem planmäßigen Wert (fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten) zuzuschreiben (Wertaufholung gemäß § 280 Abs. 1 HGB). Anderenfalls würde in Höhe der Differenz zwischen dem niedrigeren Wert (unter Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibung) und dem planmäßigen Wert stille Reserven in der Bilanz gelegt werden. Während das IDW eine Zuschreibung auf den planmäßig ermittelten Wert (Wertaufholung) vorsieht,⁶⁰⁷ lässt die Gegenansicht die Bildung stiller Reserven ausdrücklich zu.⁶⁰⁸ Die Verpflichtung zur Wertaufholung hängt vom Ziel der Rechnungslegung der Stiftung ab. Soll ein unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung vermittelt werden (vgl. § 264 Abs. 2, S. 1 HGB) müssen stille Reserven vermieden und Wertaufholungen daher vorgenommen werden. Soll dem Stiftungsvorstand zur Sicherung der Kapitalerhaltung jedoch die Bildung stiller Reserven ermöglicht werden,

⁶⁰³ ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 123.

⁶⁰⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 36.

⁶⁰⁵ Ebenso: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 36

⁶⁰⁶ Siehe die Ausführungen auf S. 118.

⁶⁰⁷ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 48.

⁶⁰⁸ ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 122.

braucht die Stiftung vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen nicht rückgängig zu machen. Dieses Ziel kann jedoch auch anders erreicht werden, z. B. durch die Bildung von Rücklagen. Es kommt somit für die Stiftungsaufsicht vor allem auf die Transparenz der Rechnungslegung an. Da auch ein Stiftungsvorstand fremde Mittel verwaltet, ist seine Aufgabe der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft vergleichbar. Die Stiftung hat daher entsprechend den Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch Wertaufholungen vorzunehmen (entsprechend § 280 Abs. 1 HGB).

2.3.5 Stille Reserven und Admassierungsverbot

Die Differenz zwischen dem Zeitwert und dem Buchwert in der Bilanz werden als „stille Reserven“ bezeichnet. Diese sind teils unvermeidlich (Ungenauigkeiten bei Schätzungen), teils gesetzlich vorgeschrieben (z. B. Zwangsreserven auf Grund von Bilanzierungsverboten wie dem § 248 HGB), teils gesetzlich erlaubt (spezielle Ermessensreserven: Ansatz- und Bewertungswahlrecht).⁶⁰⁹ Aus Art. 26 BayStiftG, nach dem die Stiftungsaufsicht die Ansammlung von Ertrag des Stiftungsvermögens anordnen kann, folgerten VOLL/STÖRLE ein gesetzliches Admassierungsverbot: Die Stiftung könne nicht selbständig eine Aufstockung des Grundstockvermögens vornehmen.⁶¹⁰ In der stiftungsrechtlichen Literatur fand das Admassierungsverbot Zustimmung. Denn eine Admassierung durch den Stiftungsvorstand würde zu einer abzulehnenden Selbstzweckstiftung führen.⁶¹¹ Stille Reserven könnten als eine Art Admassierung verstanden werden. Der Stiftungsvorstand kann Mittel von der Verwendung sperren, da die Abschreibungen oder unterlassene Zuschreibungen das Jahresergebnis und damit die verwendbaren Mittel verringern. Diese stillen Reserven resultieren aber nicht aus Erträgen und fallen damit vom Inhalt her schon nicht unter die Admassierung. Da stille Reserven teilweise unvermeidlich, teilweise gesetzlich vorgeschrieben bzw. erlaubt sind, können diese nicht durch eine entsprechende Anwendung gesetzlicher Vorschriften „unerlaubt“ werden. Die willkürliche Legung von stillen Reserven ist jedoch nicht gesetzeskonform und daher abzulehnen.

⁶⁰⁹ HOPT [HGB] (2000), § 253, Rz. 26.

⁶¹⁰ VOLL/STÖRLE [BayStiftG] (1979), S. 104; ebenso: CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 785.

⁶¹¹ FRHR V. CAMPENHAUSEN [HdbStiftR] (1999), § 1, Rz. 12, mit Hinweisen auf die Landes-Stiftungsgesetze.

Gleiches gilt für das aus § 8 Abs. 2 und 3 StiftG NRW abgeleitete Thesaurierungsverbot⁶¹² und die Begrenzung der Rücklagenbildung auf die Ausnahmeregelungen der § 58 Nr. 6 und 7 AO. Eine Thesaurierung von Erträgen kann schon begrifflich nur aus Erträgen, nicht aus Bewertungswahlrechten abgeleitet werden.

Der Bundesgerichtshof⁶¹³ sah in der Bildung stiller Reserven z. B. durch Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 4 HGB oder der Bildung von Aufwandsrückstellung gemäß § 249 HGB eine Ergebnisverwendung. Wenngleich die Ausübung von gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften nicht illegal sein kann, kann die übermäßige Bildung stiller Reserven zu verwendende Mittel in einem Maße sperren, dass dies zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der zweckentsprechenden Mittelverwendung führen kann. Denn wenn die Stiftung im Extremfall nahezu alle Mittel in stille Reserven anstatt in den Stiftungszweck „steckt“, liegt eine unzulässige Selbstzweckstiftung vor. Eine weitere Grenze für die Bilanzierung stiller Reserven liegt im Willkürverbot.⁶¹⁴

2.3.6 Sonderfragen

Im folgenden Abschnitt sollen einzelne Fragen der Bewertung von Stiftungsvermögen diskutiert werden.

(Teilweise) unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände und Werte ohne ermittelbare Anschaffungs-/Herstellungskosten.

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten bilden die Grundlage für die Bewertung nach dem HGB. Beim Kauf bestehen diese in der Gegenleistung. Schwierig wird die Ermittlung, wenn keine direkte Gegenleistung vorliegt bzw. diese auf Grund eines großen zeitlichen Abstands zur Anschaffung nicht oder nur unter verhältnismäßig großem Aufwand zu ermitteln ist.

Bei unentgeltlich erworbenen aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen (insbesondere durch Stiftungsakt und bei Zustiftungen übertragenes Sachvermögen sowie Sachspenden) hat die Stiftung selber keine Anschaffungs-/Herstellungskosten zu tragen. Diese Zugänge zum Stiftungsvermögen sollen mit fiktiven Anschaffungskosten zum Erwerbszeitpunkt in Höhe ihres vorsichtig geschätzten beizulegenden Wertes angesetzt werden.⁶¹⁵ Dieser Wert ist in der Regel mit dem Betrag identisch, den die Stiftung bei entgeltlichem Erwerb der Vermögensgegenstände hätte aufwenden

⁶¹² CARSTENSEN [Erhaltung] (1996), S. 786.

⁶¹³ BGH vom 24. März 1996, BB 1996, 1105 [1109].

⁶¹⁴ Siehe in Teil 1 unter 1.1 auf S. 86.

⁶¹⁵ Ebenso: IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 50, KOPPENHÖFER [Bewertung] (1998), S. 29.

müssen.⁶¹⁶ Dieser Wert entspricht i. d. R. dem von einer steuerbegünstigten Stiftung auf der Spendenbescheinigung bescheinigten Wert. Ein Aktivierungswahlrecht oder die Bewertung mit DM/EUR 0,00⁶¹⁷ ist für Stiftungen abzulehnen.⁶¹⁸ Denn deren Vermögen und Erträge bestehen zum größten Teil aus freigiebigen Zuwendungen. Der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Stiftung wäre durch den Verzicht nicht möglich. Außerdem könnte die wertmäßige Erhaltung des Stiftungsvermögens nicht überprüft werden.⁶¹⁹

Eine Ausnahme von der Zeitwert-Orientierung ist meines Erachtens zulässig, wenn das Steuerrecht die Buchwertfortführung zulässt oder zwingend vorschreibt (§ 6 Abs. 1, Nr. 4, S. 4 EStG bei unentgeltlichen Übertragungen oder § 6 Abs. 3 EStG bei Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils)⁶²⁰.

Für die Anschaffungskosten einer Sachspende bei Einlage in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb lässt ORTH ein Wahlrecht zwischen dem Wertansatz von DM 0,00 mangels eigener Aufwendungen oder den Teilwert nach der sog. Einlagetheorie (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) zu.⁶²¹ Für die Bilanzierung der Stiftung kann es jedoch keinen Unterschied machen, ob eine Sachspende in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in den ideellen Bereich geleistet wird. Hier mag die steuerrechtliche Gewinnermittlung von der stiftungs-(zivil-)rechtlichen abweichen. Mit derartigen Abweichungen müssen aber auch Handel- und Steuerbilanz gewerblicher Unternehmen leben.

Erwerb unter Auflagen

Werden Vermögensgegenstände unter bestimmten Auflagen oder unter Begründung von Nachlassverbindlichkeiten übertragen,⁶²² so mindert dies den Wert übertragenen Vermögensgegenstände nicht. Vielmehr sind diese Vermögensgegenstände nach allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren, i. d. R. kommt eine Bewertung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert in Frage. Auf der Passivseite ist die Auflage durch eine Verbindlichkeit oder Rückstellung, ebenfalls nach allgemeinen Grundsätzen bewertet, zu passivieren. Eine Verrechnung des Wertes des übertragenen Vermögens mit der

⁶¹⁶ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 50.

⁶¹⁷ Wie sie für Kaufleute zugelassen wird, vgl. KNOPP/KÜTTING [HdR I a] (1995), § 255, Rz. 110; ADS § 246, Tz. 36.

⁶¹⁸ Ebenso: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 125.

⁶¹⁹ Ebenso: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 125.

⁶²⁰ Ebenso: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 125 noch zu § 7 Abs. 1 EStDV, jetzt § 6 Abs. 3 EStG.

⁶²¹ ORTH [Vermögensausstattung] (1998), S. 339 m. w. N.

⁶²² Zur Zulässigkeit siehe: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 127 m. w. N.; für steuerbegünstigte Stiftungen: BFH vom 21. Januar 1998, lexinform 145453.

Belastung würde einen Verstoß gegen das Verrechnungsverbot darstellen.⁶²³ Der gesonderte Ausweis von Aktiv- und Passivvermögen stellt keinen Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht dar.⁶²⁴

Durch Tausch erworbene Vermögensgegenstände

Um ihre Sammlung zu vervollständigen, tauschen insbesondere Stiftungen mit Kunstsammlungen vorhandene Objekte gegen andere. Aber auch bei Beteiligungsträgerstiftungen können Anteile oder Wertpapiere im Tauschwege erworben werden. Das Handelsrecht lässt bzgl. der Bewertung des eingetauschten Vermögensgegenstandes ein Wahlrecht zu. Der angeschaffte Gegenstand kann (erfolgsneutral) mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands oder mit dessen höheren Zeitwert bewertet werden.⁶²⁵ In der Steuerbilanz besteht dagegen ein Zwang zur Gewinnrealisierung. Das ausscheidende (eingetauschte) Wirtschaftsgut geht mit dem Buchwert ab, das eingetauschte Wirtschaftsgut ist mit dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG), i. d. R. der Verkehrswert, als Anschaffungskosten zu bewerten.⁶²⁶

Für Stiftungen ist die Buchwert-Fortführung bei Gegenständen des Grundstockvermögens grundsätzlich sachgerecht. Bestünde ein Zwang zu Gewinnrealisierung, würden evtl. vorhandene stille Reserven aufgedeckt und stünden dann zur Verwendung zur Verfügung. Durch die erfolgsneutrale Buchwertfortführung bleiben diese Buchgewinne von der Verwendung auf jeden Fall gesperrt. Bei Gegenständen, die nicht ins Grundstockvermögen oder durch Zustiftungen auf die Stiftung übertragen wurden, dagegen sind Gewinne grundsätzlich zu realisieren. Dies folgt nicht nur aus der Übereinstimmung mit den steuerrechtlichen Vorschriften, vielmehr stellen die Erträge aus dem Buchgewinnen zweckentsprechend zu verwendende Vermögensmehrungen dar.

Aufteilung einheitlicher Kaufpreise

Erwirbt eine Stiftung durch einen einheitlichen Vertrag mehrere Vermögensgegenstände, so ist der Kaufpreis zu Ermittlung der Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände anhand objektiver Maßstäbe aufzuteilen (Grundsatz

⁶²³ Bezüglich des Ansatzes von Aktiv- und Passivvermögen ebenso: ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 127, der jedoch bzgl. der Bewertungsgrundsätze abweicht.

⁶²⁴ Zur Zulässigkeit belasteten Stiftungsvermögens vgl. BFH vom 21. Januar 1998, Lexinform 145453; ebenso ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, S. 127.

⁶²⁵ Herrschende Meinung: ELLROTT/SCHMIDT - WENDT [BeckBilkom] (1999), § 255, Rz. 131 m.w.N.

⁶²⁶ ELLROTT/SCHMIDT-WENDT [BeckBilkom] (1999), § 255, Rz. 132, GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 124 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BFH.

der Einzelbewertung).⁶²⁷ Im Allgemeinen richtet sich die Aufteilung nach der ernstlich gewollten Preisabsprache, wenn diese den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht, ansonsten ist das Verhältnis der Teilwerte maßgeblich.⁶²⁸

Anschaffungsnahe Aufwendungen

Wird auf eine Stiftung ein Schloss, eine Kirche oder ein anderes Baudenkmal übertragen, so sind die nachfolgenden Renovierungs- und Instandsetzungsaufwendungen groß im Vergleich zu den Zugangswerten. Im Extremfall beträgt der „symbolische Kaufpreis“ des Gebäudes DM/EUR 1,00, die Instandsetzungskosten betragen aber mehrere Millionen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stellen im Vergleich zu den Anschaffungskosten hohe Aufwendungen keine sofort abzugsfähigen Aufwendungen (Betriebsausgaben/Werbungskosten) dar, sondern sind als Anschaffungskosten zu aktivieren.⁶²⁹ Die Rechtsprechung ist der Finanzverwaltung gefolgt.⁶³⁰ Der BFH überprüft jedoch die in der Literatur auf Kritik gestoßene Figur der „anschaffungsnahe Herstellungsaufwendungen.“⁶³¹ Für die Handelsbilanz wurde der anschaffungsnahe Herstellungsaufwand abgelehnt.⁶³² Denn die relative Höhe von Aufwendungen qualifiziert sie nicht als Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB. Der handelsrechtlichen Literaturmeinung ist jedoch insofern zuzustimmen, dass relativ hohe Aufwendungen ein Indiz für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des angeschafften Vermögensgegenstandes darstellen.⁶³³ Für die Bilanz der Stiftung beurteilt sich das Vorliegen von aktivierungspflichtigen Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB. Demnach sind die Aufwendungen unabhängig von der Höhe der Anschaffungskosten zu aktivieren, wenn ein neuer Vermögensgegenstand hergestellt, erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus gehend wesentlich verbessert wird (§ 255 Abs. 2 S. 1 a.

⁶²⁷ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 118, mit Hinweisen auf die BFH-Rechtsprechung.

⁶²⁸ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001) § 6, Rz. 118 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung der Finanzgerichte.

⁶²⁹ Vgl. EStR 157 Abs. 4, S. 2: Betragen die nachfolgenden Instandhaltungsaufwendungen mehr als 15 Prozent der Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer, so gelten diese als aktivierungspflichtige Aufwendungen.

⁶³⁰ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 11 mit Nachweisen.

⁶³¹ BFH, Beschluss vom 21. November 2001 DB 2001, 71.; Ablehnend ebenfalls: GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 117 mit Nachweisen zur Kritik und zur Änderung der Rechtsprechung.

⁶³² So noch deutlich: ELLROT/SCHMIDT-WENDT [BeckBilkom] (1995), § 255, Rz. 40; jetzt: vermittelnd, siehe dazu das Folgende.

⁶³³ So jetzt ELLROT/SCHMIDT-WENDT [BeckBilkom] (1995), § 255, Rz. 388, die bereits die Aufgabe der BFH-Rechtsprechung zu den anschaffungsnahe Herstellungsaufwendungen sehen.

E. HGB). Bei der Anschaffung eines Baudenkmals mit anschließender Renovierung wird in weiten Teilen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vorliegen. Anbauten, z. B. Dokumentationszentrum oder Gästehaus, fallen dabei ohnehin in die Kategorie der Neuherstellung. Auch der Einbau einer Heizungsanlage oder das Einziehen von Zwischendecken unterfällt den Herstellungskosten-Begriff. Problematisch wird die Abgrenzung von aktivierungspflichtigen Herstellungskosten und nicht aktivierungsfähigem Erhaltungsaufwand insbesondere bei bereits vorher vorhandenen Gebäudeteilen (z. B. Dach). Hierbei gelten für die Bilanz der Stiftung die allgemeinen Grundsätze.⁶³⁴

Nachträgliche Änderung von Anschaffungs-/Herstellungskosten

Auch bei der nachträglichen Änderung von Anschaffungs-/ Herstellungskosten gelten die allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Regelungen.⁶³⁵

2.3.7 Bewertung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden

Ausgehend von oben gemachten grundsätzlichen Ausführungen sollen nachfolgend Hinweise auf die Bewertung einzelner Bilanzposten gegeben werden.

Grundstockvermögen

Auch wenn der Wille des Stifters oberster Maßstab für alle Handlungen der Stiftung ist,⁶³⁶ sind bei der Bewertung nicht der subjektive Wert der Vermögensgegenstände und Schulden zu bilanzieren, sondern die anhand o. g. Kriterien ermittelten objektivierten Wertansätze. Dies gilt auch für das Grundstockvermögen. Kunstgegenstände beispielsweise sind nicht mit dem Liebhaber-Wert anzusetzen, sondern mit dem objektivierten, vorsichtig geschätzten Zeitwert. Bei praktisch unverkäuflichen Vermögensgegenständen kann der Ansatz mit dem Erinnerungsbuchwert von DM/EUR 1,00 in Frage kommen. Die Bewertung mit dem Erinnerungsbuchwert ist jedoch nur zulässig, wenn der Stifter den Erhalt gerade dieser Vermögensgegenstände will. Sollen die Vermögensgegenstände nur hinsichtlich ihres Wertes erhalten bleiben, kommt nur

⁶³⁴ Siehe dazu: ELLROT/SCHMIDT-WENDT [BeckBilkom] (1995), § 255, Rz. 375 ff. mit Literaturhinweisen.

⁶³⁵ Siehe dazu: ELLROT/SCHMIDT-WENDT [BeckBilkom] (1995), § 255, Rz. 60 ff.; GLANEGGER [L. Schmidt] (2001) § 6, Rz. 92 ff., jeweils mit Literaturangaben.

⁶³⁶ Siehe dazu oben S. 73.

der vorsichtig geschätzte Zeitwert in Frage. Anderenfalls würde die Bilanz nicht den Nachweis der Erhaltung des Stiftungsvermögens erbringen können.⁶³⁷

Enthält das Stiftungsvermögen nahezu ausschließlich derartige, in der Bilanz mit dem Erinnerungsbuchwert bewertete Vermögensgegenstände, kann sich die Frage der ausreichenden Vermögensausstattung stellen. Um die Genehmigungsfähigkeit einer Stiftung zu erreichen, kann der Stifter versucht sein, den Wert des Stiftungsvermögens durch einen hohen Wertansatz für die Vermögensgegenstände zu erhöhen. Hier ist jedoch die Stiftungsaufsicht gefordert, zwischen den nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Buchwerten und den für das Bestehen der Stiftung entscheidenden Ertragswerten zu unterscheiden.

Sachanlagevermögen

Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens sind mit dem fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Nicht abnutzbares Sachanlagevermögen wie Grund und Boden ist dagegen mit dem Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. In Frage kommen lediglich außerplanmäßige Abschreibungen, um dieses Vermögen mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten (§ 253 Abs. 2, S. 3 HGB).

Soweit diese anfällt, ist die Grunderwerbsteuer Bestandteil der Anschaffungskosten⁶³⁸. Dies gilt auch bei der Übertragung an eine steuerbegünstigte Stiftung unter Auflagen. Gemäß § 3 Nr. 2, S. 2 GrEStG gilt die Steuerbefreiung nur auf die Differenz zwischen den Wert des Grundstücks und den Wert der Auflage.⁶³⁹ Erschließungskosten stellen nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks dar, wenn sie der Baureifmachung dienen, ansonsten zu den Herstellungskosten des Gebäudes.⁶⁴⁰

Stiftungen mit Grundbesitz in den fünf neuen Bundesländern haben mit dem tatsächlich aufgewendeten Kosten (einschließlich alle Nebenkosten) als Anschaffungskosten zu bewerten. Eine Neubewertung dieser Anschaffungskosten sieht § 52 i. V. m. § 9 DMBilG nicht vor.⁶⁴¹ Vorzugsweise sollte der beizulegende Wert jedoch aufgrund des Zeitwertes vergleichbarer Grundstücke festgestellt werden.

⁶³⁷ Darauf weist ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 125, zutreffend hin.

⁶³⁸ Siehe dazu: BOOCHS [Stiftungen] (1995), S. 6399.

⁶³⁹ Siehe dazu: BOOCHS [Stiftungen] (1995), S. 6399.

⁶⁴⁰ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 140 „Erschließungskosten“.

⁶⁴¹ BGH, Urteil vom 21. Oktober 1999, BStBl. II 2000, 288; siehe CHARLIER [ESt] (2001) S. 1971 mit Nachweisen der Kommentierungen.

Finanzanlagevermögen

Da Stiftungen in der Regel mit Wertpapieren ausgestattet werden, hat die Bewertung des Finanzanlagevermögens für Stiftungen besondere Bedeutung. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Dabei ist insbesondere der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten.⁶⁴² Grundsätzlich sind sämtliche Werte in einem Wertpapierdepot einzeln zum Stichtag zu bewerten. Aufgrund des Imparitätsprinzips⁶⁴³ sind dabei Verluste sofort, Buchgewinne dagegen nur bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Stichtag zu berücksichtigen. Problematisch wird der Grundsatz der Einzelbewertung bei „Spezial-Fonds“. Dabei wird das Vermögen einer Stiftung von einem externen Dienstleister, i. d. R. einem Kreditinstitut oder Vermögensverwalter, verwaltet. In der Regel bescheinigt dieser den Wert des Vermögens zum Stichtag insgesamt (Depotauszug). Dabei bleibt unberücksichtigt, dass einzelne in diesen Spezialfonds enthaltene Werte Verluste, andere Kursgewinne verzeichneten. Fondsanteile werden grundsätzlich mit dem Rücknahmepreis für jede Sorte von Anteil bewertet.⁶⁴⁴ Die Bewertung zu einem „Gesamtwert“, in dem Buchgewinne und Verluste untergehen, kann willkürlich sein. Bei der Bewertung eines nur für eine Stiftung aufgelegten „Spezial-Fonds“ ist daher die Einzelbewertung der in diesen Fonds enthaltenen Wertpapiere vorzuziehen. Eine derartige Aufgliederung wäre jedoch bei einem einer Vielzahl von Interessenten angebotenen Fonds (Publikumsfonds) entweder nicht möglich⁶⁴⁵ oder unwirtschaftlich. Denn der Ermittlungsaufwand des Wertes der Einzelwerte stünde in keinem Verhältnis zum Informationsgewinn. Im Interesse der Transparenz gegenüber der Stiftungsaufsicht empfiehlt sich jedoch eine entsprechende Anhangsangabe über die Anlagestrategie und Portfolio-Mischung des Fonds.

Forderungen

Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nennbetrag anzusetzen.⁶⁴⁶ Nennbetrag ist der Betrag, dem die Stiftung als Gläubiger fordern kann. Bei Forderungen gegen Zuschussgeber ist dieser Wert anhand der Zuschussrichtlinien bzw. Zuwendungsbescheides zu ermitteln. Sollen die Forderungen auf Dauer dem Geschäftsbetrieb der Stiftung dienen (Ausleihungen), gehören sie zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB). Gemäß § 253 Abs. 2, S. 3 HGB ist bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Gehört die Forderung nur vorübergehend zum Vermögen der Stiftung, so muss bereits bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden

⁶⁴² Siehe dazu die Ausführungen Teil 1 unter 1.1 auf S. 88.

⁶⁴³ Siehe dazu die Ausführungen auf S. 89.

⁶⁴⁴ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 228, unter Hinweis auf die BFH-Rechtssprechung.

⁶⁴⁵ Fondsprospekte geben i. d. R. keine Zusammenstellung der Einzelwerte.

Wert abgeschrieben werden (§ 253 Abs. 3 HGB). Dieser niedrigere beizulegende Wert (Teilwert) wird beeinflusst durch die Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit des Schuldners sowie durch die Verzinslichkeit der Forderung.⁶⁴⁷ Unverzinsliche und unterverzinsliche Forderungen sind mit dem Barwert anzusetzen. Die Abzinsung erfolgt auf Basis des landesüblichen Zinsfusses für festverzinsliche Wertpapiere mit entsprechender Restlaufzeit.⁶⁴⁸ In der Praxis kann eine Stiftung aus Vereinfachungsgründen auf die Abzinsung bei einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr verzichten. Auch verbilligte oder zinslose Darlehen, die als Ersatz eines Zuschusses gewährt werden, sind abzuzinsen. Die Förderung durch den Verzicht auf Zinsen stellt zwar eine zweckentsprechende Mittelverwendung dar, jedoch keine Abzinsung entgegen wirkenden Vorteil. Stehen der Unverzinslichkeit nämlich andere wirtschaftliche Vorteile unmittelbar gegenüber, so können diese einer Teilwertabschreibung wegen Zinslosigkeit entgegenstehen.⁶⁴⁹ Somit sind Förderdarlehen abzuzinsen, bei Uneinbringlichkeit entsprechend wertzuberechnen.

Forderungen gegen die öffentliche Hand und ähnliche Institutionen (z. B. Körperschaften des öffentlichen Rechts) gelten als „quasi-sicher“. Eine Abschreibung auf einen niedrigeren beizulegenden Wert wird daher in der Praxis abgelehnt. Der beizulegende Wert einer Forderung wird aber nicht nur durch die Zahlungsfähigkeit oder -willigkeit des Schuldners, sondern auch durch ihre Verzinslichkeit beeinflusst. Die „quasi-sicheren“ Schuldner haben jedoch in der Praxis lange Zahlungsziele. Somit ist dem Zinsrisiko durch eine angemessene Pauschalwertberichtigung (Abzinsung) Rechnung zu tragen.

Schulden

Außenverpflichtungen (Schulden) sind entweder unter den Verbindlichkeiten oder den Rückstellungen auszuweisen. Schulden sind grundsätzlich mit ihrem Erfüllungsbetrag zu passivieren.⁶⁵⁰ Erfüllungsbetrag ist der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss.⁶⁵¹ Bei Geldschulden entspricht dieser dem

⁶⁴⁶ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 140 unter Hinweis auf die BFH-Rechtssprechung.

⁶⁴⁷ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 369.

⁶⁴⁸ ELLROT/SCHERER [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 592; ADS § 253, Anm 488.

⁶⁴⁹ ELLROT/SCHERER [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 593 unter Hinweis auf BFH vom 9. Juli 1981, BStBl. II, 734.

⁶⁵⁰ CLEMM/ERLE [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 51 m. w. N.

⁶⁵¹ CLEMM/ERLE [BeckBilkom] (1999), § 253, Rz. 51.

Nennbetrag.⁶⁵² Bei Sach- oder Dienstleistungsverpflichtungen ist die Schuld mit dem Betrag zu bewerten, der den dazu erforderlichen Aufwendungen entspricht, i. d. R. bewertet zu Vollkosten.⁶⁵³

Diese Grundsätze gelten auch für Verpflichtungen gegenüber den Destinatären. Besteht diese in einer Rentenverpflichtung, so sieht § 253 Abs. 1 S. HGB die Bewertung von Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, mit ihrem Barwert vor. Die Ermittlung dieses Barwertes ist grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Zugrundelegung eines fristkongruenten Zinssatzes zu ermitteln.⁶⁵⁴ Bei kleineren Stiftungen und überschaubaren Verhältnissen können als Hilfswerte die nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Werte verwendet werden.

2.4 Anhang

In entsprechender Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften haben auch Stiftungen einen Anhang aufzustellen (§ 264 Abs. 1 S. 1, Alt. 1 HGB). Das IDW ist in seiner Stellungnahme unklar, ob die Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs verpflichtend für Stiftungen ist.⁶⁵⁵ Die Bedeutung des Anhangs für den Jahresabschluss ergibt sich aus dem § 264 Abs. 2 HGB. So hat der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßige Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage zu vermitteln. (§ 264 Abs. 2 S. 1 HGB). Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss dieses Bild nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen (§ 264 Abs. 2 HGB). Da gerade die Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung entscheidend für den Primär-Adressaten der Rechnungslegung, die Stiftungsaufsicht, ist, sind ergänzende Erläuterungen erforderlich.

Aufgrund des hohen Formalisierungsgrades und der Transparenz sollten die Erläuterungen zum Jahresabschluss in einem Anhang erfolgen. Die Pflicht zur Aufstellung eines Berichtes über die Erfüllung des Stiftungszweckes bleibt hiervon

⁶⁵² GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 387 unter Hinweis auf BFHE 130, 372 = BStBl. II 1980, 491.

⁶⁵³ GLANEGGER [L. Schmidt] (2001), § 6, Rz. 388 unter Hinweis auf BFHE 147, 8 = BStBl. II 1986, 788.

⁶⁵⁴ Zur Diskussion um den anzuwendenden Zinssatz siehe: CLEMM/ERLE [BeckBilkom] (1999), § 253 Rz. 58 mit weiteren Hinweisen.

⁶⁵⁵ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 68: Die Formulierung „Stellen Stiftungen einen Anhang auf“ kann verstanden werden als „Für den Fall, dass Stiftungen einen Anhang aufstellen, ...“.

unberührt. Dort können daher ergänzende Angaben gemacht werden. Informationen mit Bezug zum Jahresabschluss sind jedoch vorzugsweise im Anhang zu machen.

Inhalte

Da der Anhang in erster Linie der Erläuterung des Jahresabschlusses dient, ergibt sich der Mindestinhalt aus der entsprechenden Anwendung der §§ 284 ff. HGB. Unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285, S. 1, Nr. 3 HGB) sind insbesondere nicht bilanzierte Leistungszusagen anzugeben. Dazu gehören auch die Zusagen, die unter dem Vorbehalt ausreichender Stiftungsmittel erteilt wurden.⁶⁵⁶ Anstelle der Aufgliederung der Umsatzerlöse (§ 285, S. 1, Nr. 4 HGB) ist eine Aufgliederung der wesentlichen Ertragsquellen der Stiftung vorzunehmen. Darüber hinaus sollte eine Darstellung der gewöhnlichen Tätigkeit in entsprechender Anwendung von § 285 S. 1, Nr. 4 HGB gegeben werden. Hierbei kann auch eine Aufgliederung nach Projekten sinnvoll sein. Die Pflicht zur Angabe von Organbezügen (§ 285, S. 1 Nr. 9 HGB) mit der Befreiungsmöglichkeit des § 286 Abs. 4 HGB gilt auch für Stiftungen. Bei der Ausnahmeregelung des § 286 Abs. 4 HGB, die Bezüge nicht angeben zu müssen, ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Stiftung keinen Publizitätsanforderungen unterliegt. Um die Ordnungsmäßigkeit der Stiftungsverwaltung zu prüfen, hat die Stiftungsaufsicht in der Regel einen Auskunftsanspruch über die Bezüge der Organe. Damit läuft die Ausnahmeregelung des § 286 Abs. 4 HGB in dem der Stiftungsaufsicht vorzulegenden Anhang ins Leere. Mit anderen Worten: der Stiftungsvorstand könnte auf die Angabe seiner Gesamtbezüge im Anhang verzichten, ohne gegen die Grundsätze des HGB zu verstoßen. Die Stiftungsaufsicht wird jedoch auf diese Information anfordern, um die Belastung des Stiftungsvermögens durch Verwaltungskosten zu prüfen. Zur Vermeidung von verschiedenen Varianten des Anhangs wird daher vorgeschlagen, im Anhang unter Hinweis auf § 286 Abs. 4 HGB auf die Angabe der Organbezüge zu verzichten, wenn sich daraus Angaben zu einzelnen Personen ergeben. Die für die Stiftungsaufsicht bestimmten Informationen werden in einer Anlage zum Anhang gemacht.

Bilanziert die Stiftung nach dem Nominalwertprinzip, so können Zusatzangaben im Anhang über Zeitwerte sachgerecht sein.⁶⁵⁷ Bezüglich der Genauigkeit können bei Anhangsangaben jedoch Schätzungen eher zugelassen werden als in der Bilanz.

⁶⁵⁶ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 68.

⁶⁵⁷ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 47, ORTH [HdbStiftR] (1999), § 37, Rz. 121.

Schätzungen sind jedoch als solche zu kennzeichnen und Hinweise auf die Schätzungsmethode zu geben. Als zu weitgehend wird daher die Forderung nach einer Angabe der Verkehrswerte als Klammerzusatz in der Bilanz⁶⁵⁸ angesehen. Die Ermittlung von Zeitwerten für sämtliche Bilanzposten wäre zum einen zeitaufwendig, zum anderen würde eine Klammerangabe zusätzlich zur Angabe der Vorjahreszahlen unübersichtlich sein.

2.5 Lagebericht

2.5.1 Aufstellungspflicht

Während der Anhang Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erläutert, also vergangenheitsorientiert ist, ist der Lagebericht vor allem zukunftsorientiert. Gemäß § 289 Abs. 1 HGB soll eine Kapitalgesellschaft darin dem Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darstellen, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Der Vorstand soll somit die in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Zahlen dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mit Worten kommentieren.⁶⁵⁹ Pointiert ausgedrückt: „die Abschlussdaten (‚Buchhaltersicht‘) ... [sollen] mit der wirtschaftlichen Realität (‚Managementsicht‘) verknüpft“ werden.⁶⁶⁰ Darüber hinaus soll er zukunftsorientiert auf die Risiken der künftigen Entwicklung eingehen (§ 289 Abs. 1, HS 2 HGB). Ferner soll der Vorstand Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft und den Bereich Forschung und Entwicklung darstellen sowie bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft nennen (§ 289 Abs. 2 HGB).

Das IDW empfiehlt mittelgroßen und großen Stiftungen⁶⁶¹ einen Lagebericht i. S. d. § 289 HGB aufzustellen.⁶⁶² Entsprechend könne der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks reduziert werden.⁶⁶³ Während der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks in einigen Landes-Stiftungsgesetzen ausdrücklich vorgeschrieben ist, ist die Pflicht für Stiftungen zur Aufstellung eines Lageberichtes fraglich. Wird grundsätzlich die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften zur

⁶⁵⁸ MÜHLHÄUSER [Publizität] (1970), S. 110.

⁶⁵⁹ ELLROTT [BeckBilkom] (1999), § 289, Rz. 16 ff.

⁶⁶⁰ FEY [Reporting] (2001), S. 43, für die Vorschriften für an amerikanischen Börsen notierte Unternehmen.

⁶⁶¹ Abgrenzung entsprechend der Bilanzsumme, IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 38.

⁶⁶² IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 37.

⁶⁶³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 37.

Rechnungslegung auch auf die Stiftungen bejaht, umfasst dies auch die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichtes i. S. d. § 289 HGB. Abgesehen hiervon hängt die Pflicht vom Zweck der Rechnungslegung von Stiftungen ab. Hat die Rechnungslegung der Stiftung vor allem die Rechenschaftsfunktion (Dokumentationsfunktion), ist also vor allem vergangenheitsorientiert, reicht der Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) aus. Sieht man die Aufgabe der Rechnungslegung von Stiftungen dagegen (auch) in der Informationsfunktion, folgt daraus, dass der Stiftungsvorstand auch zukunftsorientierte Informationen geben muss. Denn das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage der Stiftung wäre — nur in Zahlen erläutert — unvollständig. Ein Lagebericht des Stiftungsvorstandes würde die Stiftungsaufsicht als Primär-Adressat der Rechnungslegung ein entsprechend umfassendes Bild vermitteln, ohne dass diese auf weitere Informationsrechte zurückgreifen müsste. In diesem Sinne verstanden liegt die Aufstellung des Lageberichtes nicht nur in der Pflicht zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung, sondern auch im Eigeninteresse der Stiftung. Nach hier vertretener Ansicht sollte daher jede Stiftung einen Lagebericht aufstellen. In Abweichung zum IDW umfasst diese Empfehlung auch und gerade die kleinen Stiftungen. Denn gerade deren Jahresabschluss enthält wenige Posten, so dass zusätzliche Informationen umso wichtiger sind. Die überproportionale Belastung von kleineren Stiftungen sollte sich im Umfang des Lageberichtes widerspiegeln. So genügt bei kleineren Stiftungen jeweils ein Satz zu den Inhalten des Lageberichtes. Die Stiftungsaufsicht sollte jedoch auf diese zusätzliche Informationsquelle nicht verzichten. Anderenfalls müssten die Informationen auf anderem Wege (z. B. durch Nachfragen) eingeholt werden.

2.5.2 Inhalte

Da die Stiftung i. d. R. kein erwerbswirtschaftliches Unternehmen ist, ist die Vorschrift des § 289 HGB entsprechend anzuwenden. Der Begriff „Geschäftsverlauf“ (§ 289 Abs. 1 HGB) umfasst daher die Verwirklichung des Stiftungszwecks. Einzugehen hat der Stiftungsvorstand auch auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Stiftung. Dabei kann auf die im Jahresabschluss genannten Zahlen Bezug genommen werden.

Ergänzend hat der Stiftungsvorstand zur Erhaltung des Stiftungsvermögens und zweckentsprechenden Mittelverwendung Stellung zu nehmen. Die Darstellung dieser beiden Punkte umfasst zum einen die (vergangenheitsorientierte) Erläuterung der Zahlen des Jahresabschlusses. Zum anderen hat der Stiftungsvorstand auf die Risiken

der künftigen Entwicklung (§ 289 Abs. 1, HS 2 HGB) auch für den Erhalt des Stiftungsvermögens und die zweckentsprechende Mittelverwendung einzugehen. Umfasst das Stiftungsvermögen umfangreichen Aktienbesitz, würde der Lagebericht zunächst die Entwicklung des bestehenden Aktienportefeuilles umfassen, dann eine Einschätzung des Stiftungsvorstandes über die zukünftige Marktentwicklung. Bei unternehmensverbundenen Stiftungen kann auf den Lagebericht des Unternehmens Bezug genommen werden. Der Lagebericht der Stiftung sollte jedoch nicht eine Kommentierung des Lageberichts des Unternehmens sein. Vielmehr muss auf die Risiken hingewiesen werden, die sich aus der Abhängigkeit des Stiftungsvermögens und der Erträge von der Unternehmensentwicklung ergeben. Ist die Erfüllung des Stiftungszwecks ernsthaft gefährdet, hat der Stiftungsvorstand auch hierauf einzugehen.

In der Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der Stiftung sollte auf gegenwärtige und zukünftige Schwerpunkte der Stiftungstätigkeit eingegangen werden.⁶⁶⁴ Auch die Darstellung der Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, gehören zu den Bestandteilen des Lageberichtes (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Für Stiftungen mit umfangreichem Finanzanlagevermögen kann auch ein Ausblick auf die vom Stiftungsvorstand angenommene Wertentwicklung des Portefeuilles eingegangen werden.

Während die voraussichtliche Entwicklung der Stiftung (entsprechend § 289 Abs. 2, Nr. 2 HGB) in den Lagebericht gehört, wird der Bereich Forschung und Entwicklung (§ 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB) in der Regel keine Erwähnung im Lagebericht einer Stiftung finden. Etwas anderes kann gelten, wenn der Stiftungszweck im Bereich Forschung und Entwicklung liegt. Dann gehört die Darstellung dieses Bereiches zur Darstellung der Stiftungstätigkeit. Die für Kapitalgesellschaften geforderte Auflistung der bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft (§ 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB) ist für Stiftungen als eine Darstellung der geographischen Verteilung ihrer Aktivitäten zu verstehen. Denn anders als für Kapitalgesellschaften (§ 13 ff. HGB) besteht grundsätzlich für Stiftungen keine ausdrückliche gesetzliche Regelung für Zweigniederlassungen. Da eine Unternehmensträgerstiftung selbst Kaufmann ist und damit § 13 HGB Anwendung findet, gilt für ihren Lagebericht die Angabepflicht über Zweigniederlassungen.

Sofern eine Stiftung verpflichtet ist, einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufzustellen, können die im Lagebericht aufzunehmenden Angaben

⁶⁶⁴ Ebenso *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 71.

dort gemacht werden.⁶⁶⁵ Da der Bericht ausdrücklich in einigen Bundesländern für Stiftungen gesetzlich geregelt ist, sind Angaben vorrangig dort zu machen. Da sich die Inhalte des Lageberichts einer Kapitalgesellschaft und des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks ähneln, können beide Berichte zu einem zusammengefasst werden.

2.6 Konzernrechnungslegung

2.6.1 Die Stiftung als Konzernobergesellschaft

Anteile an Kapitalgesellschaften sind in den Stiftungsvermögen weit verbreitet. Bei den unternehmensverbundenen Stiftungen⁶⁶⁶ gehört das Finanzanlagevermögen zur „klassischen“ Ausstattung im Grundstockvermögen. Je nach Verteilung der Stimmrechte können Stiftungen einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik der untergeordneten Unternehmen haben. Sie stellen damit die „Mutter“ der mit ihr verbundenen Tochterunternehmen im Sinne des § 290 Abs. 1 bzw. Abs. 2 HGB dar. Da nach hier vertretender Ansicht grundsätzlich die Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch für die Rechnungslegung von Stiftungen entsprechend anzuwenden sind, unterliegt die Stiftung bereits vor dem Erreichen des Publizitätsgesetzes der Konzernrechnungslegungspflicht.⁶⁶⁷ Problematisch an der Konzernrechnungslegungspflicht ist jedoch, dass sowohl § 290 HGB als auch die Konzernrechnungslegungsvorschrift des § 11 PublG von einem Unternehmen an der Spitze des Konzern ausgehen.⁶⁶⁸ Die reine Vermögensverwaltung stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar.⁶⁶⁹ Die Aktivitäten der Stiftung als Konzern-Mutter müssen daher über das bloße Halten der Beteiligung in der Absicht einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals hinausgehen. Auch das IDW geht wohl von einer eigenwirtschaftlichen Aktivität der Stiftung aus. Denn es nimmt eine Konzernrechnungspflicht insbesondere dann an, wenn die Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden und ein starker Lieferungs- und Leistungsverkehr untereinander besteht.⁶⁷⁰ Dem gegenüber hat der BGH für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, also eine der Stiftung ähnliche juristische Person, bereits dann als Unternehmen im konzernrechtlichen Sinne angesehen, wenn sie lediglich ein in privater

⁶⁶⁵ Anderer Auffassung: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 71.

⁶⁶⁶ Zur Definition siehe S. 7.

⁶⁶⁷ Ähnlich *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 39.

⁶⁶⁸ ISCHEREK [HdKR] (1989), § 11 PublG, Rz. 1.

⁶⁶⁹ ISCHEREK [HdKR] (1989), § 11 PublG, Rz. 2.

⁶⁷⁰ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 39.

Rechtsform organisiertes Unternehmen beherrscht.⁶⁷¹ Nach hier vertretener Meinung ist der Unternehmensbegriff im Sinne des § 290 HGB, § 11 PublG weit auszulegen. Besteht das Stiftungsvermögen im Wesentlichen aus Anteilen an beherrschten Unternehmen, so sind der reine Buchwert in der Bilanz und der Beteiligungsertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung wenig aussagekräftig für die Beurteilung des Stiftungsvermögens. Diese Informationsfunktion erfüllt lediglich ein Konzernabschluss. Dies führt zwar dazu, dass ein Konzern mit einer Stiftung als Obergesellschaft Umsatzerlöse auszuweisen hat, obwohl die Stiftung reine Beteiligungserträge hat. Letztlich hängen jedoch die von der Stiftung zu verwendenden Mittel von der Ertragslage der beherrschten Unternehmen ab. Um den Nachweis des Erhalts des Stiftungsvermögens zu erbringen, muss daher auf die wirtschaftliche Entwicklung, mit der die Mittel der Stiftung erwirtschaftet werden, Bezug genommen werden.

Bei Vorliegen der Konzernrechnungslegungspflicht durch die Stiftung sind die Vorschriften des zweiten Unterabschnitts des zweiten Abschnitts des dritten Buches des HGB (§§ 290 ff. HGB) anzuwenden.

2.6.2 „Stiftungskonzerne“

Im Zusammenhang mit der Diskussion um „Endowments“ tauchte in der Diskussion der Begriff „Stiftungskonzerne“ auf.⁶⁷² Bei sog. „Endowments“ betätigt sich eine Stiftung als Stifterin/Zustifterin bei einer anderen Stiftung. Zwar mag es dadurch enge Verbindungen zwischen beiden Stiftungen geben, es besteht jedoch – anders als bei Tochterunternehmen – keine kapitalmäßige Beteiligung an der anderen Stiftung. Der Begriff des „Stiftungskonzerns“ ist daher missverständlich. Zwar kann der Stiftungsvorstand der stiftenden Stiftung informell Einfluss auf die ausgestattete Stiftung ausüben. Dieser ist jedoch nicht in Mitgliedschaftsrechten (Stimmrechten) manifestiert. Mangels formaler Abhängigkeit kann es daher durch Endowments zu keiner Konzernrechnungslegungspflicht kommen.

2.6.3 Die Stiftung als Konzernunternehmen

Unternehmen können ihr Unternehmen ganz oder teilweise in eine Stiftung einbringen. Hierdurch kommt es zur (ideellen) Verknüpfung von Unternehmen und Stiftung. Dies gibt zu der Überlegung Anlass, ob so unternehmerisch tätige Stiftung nicht als

⁶⁷¹ BGH vom 17. März 1997, DStR 1997, 972 [972 f.].

⁶⁷² So. z. B. RAWERT [Anhörung] (1999), S.6.

Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des stiftenden Unternehmens (Mutterunternehmen) einzubeziehen ist.

Da es keine Mitgliedschaftsrechte an Stiftungen gibt, kommt eine Einbeziehung als Tochterunternehmen i. S. d. § 290 HGB nicht in Betracht. Denn an einer Stiftung gibt es keine Mehrheit der Stimmrechte (§ 209 Abs. 2 Nr. 1 HGB), Gesellschafter (§ 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB) oder die Möglichkeit eines Beherrschungsvertrags (§ 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB).⁶⁷³

Vorstellbar ist jedoch, dass eine Stiftung unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmung) steht.⁶⁷⁴ Weitere Voraussetzung nach dem Wortlaut des § 290 Abs. 1 HGB ist jedoch, dass das Mutterunternehmen eine Beteiligung an der Stiftung hält. An einer Stiftung ist jedoch niemand beteiligt. Eine Ausdehnung der Konzernrechnungslegungspflicht auf Stiftungen über § 290 Abs. 1 HGB wäre zu weit vom Wortlaut des Gesetzes entfernt. Sie ist daher abzulehnen.

3. Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Rechnungslegung der Stiftung

3.1 Konzeption

3.1.1 Geschäftsvorfälle als Ein- und Auszahlungen

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung unterscheidet sich bereits im Erfassungskriterium von der kaufmännischen Buchführung.⁶⁷⁵ Geschäftsvorfälle werden (bereits) in der Buchführung erfasst, wenn sie zahlungswirksam (geworden) sind. Die positiven Erfolgsbeiträge werden als Erträge in der kaufmännischen Rechnungslegung i. d. R. früher als die dazu gehörenden Einnahmen als in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfasst. Die Zuordnung erfolgt in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung anhand des Zahlungsstroms.

Am deutlichsten werden die Unterschiede für Stiftungen bei Investitionen in Anlagevermögen. Während diese Anschaffungskosten im Moment der Zahlung in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu berücksichtigen sind,⁶⁷⁶ werden sie in der Bilanz mittels Abschreibungen auf die Jahre der voraussichtlichen Nutzung verteilt. In der

⁶⁷³ Eine entsprechende Satzungsbestimmung (§ 290 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2 HGB) ist allenfalls theoretisch denkbar.

⁶⁷⁴ SCHERRER [KonzRele] (1994), S. 32 ff. mit der Diskussion um die Definition des Begriffs einheitliche Leitung.

⁶⁷⁵ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 2.2.2.

kaufmännischen Rechnungslegungslegung werden somit Nutzen (Erträge) und Kosten (Aufwendungen) einander gegenübergestellt (Grundsatz der Periodenabgrenzung oder „*matching principle*“).

Grundsätzlich gilt das Erfassungsprinzip auch für reine Finanzierungsvorgänge.⁶⁷⁷ Die Aufnahme eines Darlehens ist als Einnahme zu erfassen, während die Tilgung als Ausgabe zu erfassen ist; Umschichtungen des Grundstockvermögens sind beim Abgang der Vermögensgegenstände als Einnahme, der Zugang als Ausgabe zu erfassen.⁶⁷⁸

3.1.2 Rechnungslegungsinstrumente

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist eine reine Bewegungsrechnung. Das bedeutet, dass der Stand des Vermögens zu einem bestimmten Stichtag nicht erfasst wird. Da für den Erhalt des Stiftungsvermögens auch dessen Bestand festzustellen ist, hat eine Stiftung die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung um eine Vermögensrechnung zu ergänzen. Darin ist der Bestand des Vermögens (Besitz- und Schuldposten) zu erfassen.⁶⁷⁹

Da sich die Erfassung nur anhand der Zu- und Abflüsse an Geldmitteln als nicht immer den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend herausgestellt hat, gibt es die Einnahmen-/Überschuss-Rechnung als eine Variante der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung.⁶⁸⁰ Während sowohl die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als auch die Einnahmen-/Überschuss-Rechnung alternative Rechnungslegungsinstrumente der Stiftung darstellen, sind beide jeweils um eine Bestandserfassung, die Vermögensrechnung, zu ergänzen.

3.1.3 Zulässigkeit

Da die Stiftung die Methode ihrer Rechnungslegung grundsätzlich frei wählen kann,⁶⁸¹ kommt die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung in Betracht, wenn und soweit dies den Zielen der Rechnungslegung von Stiftungen nicht widerspricht. Denn bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung ist nicht erkennbar, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden und inwieweit Mittel angesammelt

⁶⁷⁶ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 75.

⁶⁷⁷ So auch: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 74; zur Abwandlung im Rahmen der Einnahmen-/Überschuss-Rechnung siehe im Folgenden in Teil 1 unter 3.3.

⁶⁷⁸ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 74.

⁶⁷⁹ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 3.4.

⁶⁸⁰ Siehe dazu in Teil 1 unter 3.3.

⁶⁸¹ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.11.2 auf S. 71.

wurden.⁶⁸² Der Erhalt des Stiftungsvermögens ist also nur soweit nachgewiesen, soweit dieses überwiegend in Geldvermögen besteht. Denn die Veränderung des übrigen Stiftungsvermögens wird in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nicht erfasst. Auch besteht keine Verknüpfung der Rechnungslegungsinstrumente untereinander. So muss beispielsweise der Abgang von Vermögensgegenständen im kaufmännischen Rechnungswesen stets doppelt erfasst werden.⁶⁸³ In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung wird der Abgang erst dann erfasst, wenn Geld hierfür fließt. Verschrottung oder andere Abgänge ohne Gegenleistung werden daher lediglich in der Vermögensrechnung erfasst. Alleine durch das System der Erfassung kann es in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung daher leichter zu unberechtigten Vermögensabflüssen und damit durch zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der zweckentsprechenden Mittelverwendung kommen.

Das IDW empfiehlt die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung daher nur bei „leicht zu überschauenden Verhältnissen“.⁶⁸⁴ Es kommt dabei nicht nur auf das Vermögen der Stiftung, sondern auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.⁶⁸⁵ Als Kriterien werden genannt:⁶⁸⁶

- Bar- bzw. Wertpapiervermögen statt Sachwerten (insbesondere Immobilien);
- Ausschließlich fördernde Tätigkeit;
- Stiftungen ohne Personalaufwand und ohne Geschäftsstelle.

Nach bereits geäußelter Ansicht weichen bei derart überschaubaren Verhältnissen kaufmännisches Rechnungswesen und Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung – sowohl hinsichtlich des Arbeitsaufwandes wie des Ergebnisses – nicht sehr voneinander ab. Es ist daher kein Grund ersichtlich, warum in derartigen Fällen nicht auf die Rechnungslegung nach dem HGB übergegangen werden sollte.

3.2 Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

3.2.1 Buchungspflichtige Geschäftsvorfälle

In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung sind alle Geschäftsvorfälle zu erfassen, die sich auf den Barmittelbestand der Stiftung auswirken. Der Barmittelbestand ist

⁶⁸² IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 33.

⁶⁸³ Entweder als (erfolgswirksamer) Abgang in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung oder als (erfolgsneutrale) Umschichtung zwischen zwei Bilanzpositionen.

⁶⁸⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 33.

⁶⁸⁵ KOSS [Geld-Bewegungen] (2001), S. 51; ebenso bereits: PFEIFER [Bereinigung] (2000), S. 59.

⁶⁸⁶ PFEIFER [Bereinigung] (2000), S. 59.

gleichbedeutend mit dem Finanzmittelfonds i. S. d. Deutschen Rechnungslegungsstandard (DRS) 2.⁶⁸⁷ Dieser setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen.⁶⁸⁸ Zahlungsmittel sind Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen.⁶⁸⁹ Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.⁶⁹⁰ In dem vom IDW vorgelegten Stand wird diese Position als „Geldmittel im engeren Sinne“ bezeichnet.⁶⁹¹

Bedeutung hat die Abgrenzung für Stiftungen insbesondere bei Sachzuwendungen. Die Veränderung der „Geldmittel im engeren Sinne“ (IDW) umfasst auch die Zu- und Abflüsse aus Sachzuwendungen.⁶⁹² Die nach DRS 2 erfasste Veränderung des Finanzmittelfonds umfasst dagegen nur die Veränderung des Barmittelbestandes. Somit weichen beide Definitionen nur in der Ermittlung, nicht jedoch im Ergebnis voneinander ab.

3.2.2 Gliederung

Das IDW schlägt die Gliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nach den Bereichen „Laufendes Geschäft“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzbereich“ vor.⁶⁹³ Der im Rechnungslegungsstandard gemachte Gesetzesvorbehalt⁶⁹⁴ ist jedoch nicht erforderlich. Denn die Landesstiftungsgesetze enthalten i. d. R. keine bestimmte Form der Rechnungslegung. Lediglich § 51 Abs. 2 AVBayStiftG stellt Mindestanforderungen über die Aufstellung eines Haushalts- und Rechnungsschemas, § 52 Abs. 1 AVBayStiftG ein einfaches amerikanisches Journal für eine Stiftung vor. Weitere verbindliche Vorgaben zu einer Gliederung der Rechnungslegung von Stiftungen sind nicht bekannt.⁶⁹⁵

⁶⁸⁷ DRSC [DRS 2] (2000).

⁶⁸⁸ DRSC [DRS 2] (2000), unter I; Tz. 6.

⁶⁸⁹ DRSC [DRS 2] (2000), Tz. 6.

⁶⁹⁰ DRSC [DRS 2] (2000), Tz. 6.

⁶⁹¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 77.

⁶⁹² Siehe dazu in Teil 1 unter 3.2.2 auf S. 144

⁶⁹³ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 77.

⁶⁹⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 77.

⁶⁹⁵ Die einzig bekannten Hinweise aus Nordrhein-Westfalen (NRW [RdErl.] (1978)) enthalten kein Gliederungsschema.

Das IDW schlägt folgende Gliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vor:⁶⁹⁶

	Einnahmen aus laufender Tätigkeit
-	Ausgaben aus laufender Tätigkeit
=	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)
	Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens (mit Ausnahme der Finanzanlagen)
	Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögens (mit Ausnahme der Finanzanlagen)
-	Finanzanlagen
=	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit (b)
+/	
-	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)
+/	
-	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit (b)
=	Finanzierungsfreisetzung/Finanzierungsbedarf (c)
	Einnahmen aus dem Finanzbereich
-	Ausgaben aus dem Finanzbereich
=	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus dem Finanzbereich (d)
+/	
-	Finanzierungsfreisetzung/Finanzierungsbedarf (c)
+/	
-	Einnahmen-/Ausgabenüberschuss aus dem Finanzbereich (d)
=	Erhöhung/Verminderung des Bestandes an Geldmitteln im engeren Sinne (e)
+	Bestand an Geldmitteln am Anfang der Periode (f)
=	Bestand an Geldmitteln am Ende der Periode (g)

In diesem Grundschemata sollen die Ausgaben aus laufender Tätigkeit, soweit wesentlich, mindestens unterteilt werden in die Bereiche:⁶⁹⁷

- satzungsgemäße Leistungen,
- Personalausgaben,
- Sachausgaben und
- Sonstige Ausgaben.

Soweit eine Aufgliederung nach Projekten sachgerecht ist, ist eine Aufgliederung entweder in einer Nebenrechnung oder unter entsprechender Aufgliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorzunehmen.⁶⁹⁸ Als projektbezogene Aufwendungen sind dabei nur solche auszuweisen, die unmittelbar den einzelnen Projekten zugeordnet

⁶⁹⁶ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 77; Anpassung der Formulierung an die neue Rechtschreibung.

⁶⁹⁷ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 79.

⁶⁹⁸ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 80.

werden können. Alle übrigen sind als Ausgaben der allgemeinen Verwaltung auszuweisen.⁶⁹⁹

Mit diesem Schema lehnt sich der Standard zur Rechnungslegung von Stiftungen an die (alte) IDW-Stellungnahme HFA 1/1995⁷⁰⁰ an. Das für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung der Stiftung vorgeschlagene Schema ist nichts anderes als die für Kapitalgesellschaften vorgeschlagene Gliederung der Kapitalflussrechnung.⁷⁰¹ Mit dem Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) kann diese Stellungnahme als veraltet gelten. In Anlehnung an DRS 2⁷⁰² und das *IDW*⁷⁰³ wird in Anhang F ein Gliederungsschema für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung von Stiftungen vorgeschlagen.

Unter den „Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb“ sind darin alle Einnahmen aus unternehmerischen Aktivitäten der Stiftung auszuweisen, z. B. der Verkauf von Literatur oder die Vergütung für Beratungsleistungen. Die Einnahmen aus Zuschüssen und Zuwendungen werden der laufenden Tätigkeit zugeordnet, da deren Vereinnahmung fortlaufend erfolgt. Diese Einnahmen können als eine Art Vergütung für die Bereitstellung öffentlicher Güter betrachtet werden. Die Aufgliederung zwischen öffentlichen (Staat, Länder und Gemeinden) und privaten Zuschussgebern (z. B. Zuschüsse für den Betrieb eines Kindergartens) erfolgt mit Blick auf die Überprüfung durch die Rechnungshöfe. Bei privaten Zuschüssen ist zu unterscheiden zwischen echten Zuschüssen (Ausweis unter den Zuschüssen) und Gegenleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses (Ausweis unter „Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb“). Die Abgrenzung mag im Einzelfall schwierig sein. Grundsätzlich gehören Zuschüsse, die den Betrieb der Stiftung als solche fördern sollen, zu den Zuschüssen. Kann der Zahlende die Ergebnisse verwerten, handelt es sich i. d. R. um Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb. Erhält eine Stiftung beispielsweise einen als „Zuschuss“ bezeichneten Betrag von einem Industrieunternehmen zu einem Forschungsprojekt („Drittmittel“), da das Unternehmen ein wirtschaftliches Interesse an dem Forschungsprojekt hat, so ist dieser unter den „Einnahmen aus Geschäftsbetrieb“ auszuweisen, da Leistung und Gegenleistung gegenüber stehen. Die Defizittragung

⁶⁹⁹ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 80.

⁷⁰⁰ *IDW* [HFA 1/1995] (1995).

⁷⁰¹ *IDW* [HFA 1/1995] (1995), S. 211 ff.

⁷⁰² *DRSC* [DRS 2] (2000).

⁷⁰³ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 77 ff.

einer Einrichtung dagegen ist grundsätzlich unter Zuschüssen auszuweisen, da der Leistung eine Gegenleistung nicht direkt zugeordnet werden kann.

Unter den „Einnahmen aus Zuwendungen“ sind auch Sach- und Leistungsspenden auszuweisen.⁷⁰⁴ Dadurch wird der Nachweis sämtlicher freigiebiger Zuwendungen an die Stiftungen in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung dokumentiert. Um eine Abstimmung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit dem Bestand der Geldmittel im engeren Sinne⁷⁰⁵ zu erreichen, wird bei Sachspenden die sofortige Verwendung unterstellt. Sie sind daher als Ausgabe im Jahr des Zugangs auszuweisen. In Frage kommt ein Ausweis als „satzungsgemäße Leistung“, wenn sich die Sachspende direkt einem Leistungsbereich zuordnen lässt, ansonsten ist der Werteverzehr unter Sachausgaben (Sachspenden) bzw. Personalausgaben (Leistungsspenden) zu zeigen. Per Saldo ändert sich der „Überschuss aus laufender Tätigkeit“ dadurch nicht, da sich Einnahme und Ausgabe in gleicher Höhe gegenüberstehen. Diese doppelte Erfassung ohne Ergebnisauswirkung wird jedoch dem Verzicht auf eine Erfassung aus Gründen der Vollständigkeit vorgezogen. Anderenfalls würden Sachspenden, die im Jahr des Zugangs verbraucht werden, weder in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung noch in der Vermögensrechnung erfasst. Durch die Erfassung von Sachspenden als Einnahme wird jedoch in Kauf genommen, dass der Verbrauch im Jahr des Zugangs als Ausgabe gezeigt wird, obwohl die gespendeten Gegenstände *realiter* noch bei der Stiftung vorhanden sind. Diese falsche Darstellung der Ausgaben wird jedoch durch die Vermögensrechnung korrigiert. Denn dort sind die noch vorhandenen Gegenstände zu erfassen. Hat eine Stiftung beispielsweise zu Medikamentenspenden für eine Hilfsaktion aufgerufen, kann die gespendeten Medikamente jedoch nicht (vollständig) verteilen, sind diese trotzdem als Ausgabe in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, aber als Bestand in der Vermögensrechnung zu erfassen.

Die „satzungsmäßigen Leistungen“ sind, soweit möglich und sinnvoll, weiter aufzugliedern. In Frage kommt eine Aufteilung nach Projekten, Satzungszwecken und/oder Zuwendungsempfängern.⁷⁰⁶ Bei den „Sachausgaben“ kann eine Unterteilung in „Löhne und Gehälter“ und „soziale Abgaben und Ausgaben für die Altersversorgung und für Unterstützung“ in entsprechender Anwendung von § 275 Abs. 2 Nr. 6 a) und b) HGB in Frage kommen. Soweit Personal- oder Sachausgaben direkt Satzungszwecken zugeordnet werden können, sind diese unter den „satzungsgemäßen Leistungen“

⁷⁰⁴ Zur Bewertung siehe die Ausführungen auf S. 144.

⁷⁰⁵ Zeile 57 in der Gliederung.

auszuweisen. Die Ausgaben für einen Projektkoordinator gehören somit zu den „satzungsgemäßen Leistungen“. Die Personalausgaben für die allgemeine Verwaltung sind dagegen unter den „Personalausgaben“ auszuweisen, auch wenn deren Mitarbeiter teilweise projektbezogene Aufgaben haben.

Die vereinnahmte Steuer, insbesondere die im unternehmerischen Bereich der Stiftung (§ 2 Abs. 1 UStG) abzuführende Umsatzsteuer, ist als „Sonstige Einnahme“ zu zeigen. Bei Zahlung sind Steuern als „Sonstige Ausgabe“ zu buchen. Dazu gehört insbesondere die (zuvor) vereinnahmte Umsatzsteuer. Die als Vorsteuer im unternehmerischen Bereich der Stiftung abzugsfähige Umsatzsteuer erhöht bei Zahlung an den Lieferanten zunächst die Ausgaben. Da die Vorsteuer jedoch die Umsatzsteuerschuld mindert (§ 15 UStG), macht sie sich in geringeren „Sonstigen Ausgaben“ bemerkbar. Ergibt sich lediglich ein Vorsatzsteuer-Erstattungsanspruch, ist dieser bei Erhalt unter den „Sonstigen Einnahmen“ auszuweisen.

Die im „Überschuss aus der Investitionstätigkeit“ (II.) und im „Überschuss aus dem Finanzbereich“ (IV.) erfassten Veränderungen unterscheiden sich hinsichtlich der erfassten Vermögensgegenstände. Im „Finanzbereich“ sind alle Veränderungen im Finanzvermögen zu erfassen. Hierbei wird nicht nach Umlauf- und Anlagevermögen unterschieden. Veränderungen beim übrigen Sachanlagevermögen sind dagegen im Investitionsbereich zu erfassen. Veränderungen im Umlaufvermögen, z. B. der Kauf von Vorräten, sind jedoch unter der „laufenden Tätigkeit“ auszuweisen, hier: „satzungsgemäße Leistungen“ bzw. „Sachausgaben“. Gerechtfertigt wird dies dadurch, dass das Anlagevermögen nach allgemeiner Sprachauffassung als Investition gesehen wird. Die Unterscheidung nach „Investitionsbereich“ bzw. „Finanzbereich“ ist durch die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung als Veränderungsrechnung für die Barmittel bedingt. Finanzwerte stehen den Barmitteln näher als Sachanlagevermögen.

Grundstockvermögen und Zustiftungen sind – anders als Zuwendungen – für die dauerhafte Verwendung in der Stiftung bestimmt. Sie sind daher nicht unter der laufenden Tätigkeit auszuweisen. Um den Zusammenhang zwischen Einnahme und Ausgabe von Zustiftungen in Form von Sachvermögen zu verdeutlichen, sind beide Vorgänge im Investitionsbereich auszuweisen. Nach Ansicht des IDW sind Zustiftungen in Form von Sachvermögen zugleich als (fiktive) Einnahme im Finanzbereich und als (fiktive) Ausgabe im Investitionsbereich zu behandeln.⁷⁰⁷

⁷⁰⁶ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 79.

⁷⁰⁷ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 78.

Hierdurch wird jedoch der eine Bereich höher, der andere Bereich niedriger gerechnet, obwohl es den gleichen Vorgang betrifft.

Die Anschaffungskosten für Anlagevermögen wirken sich i. d. R. in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung bereits bei Anschaffung aus und werden nicht über Abschreibungen verteilt.

3.2.3 Einzelfragen

Im Folgenden werden einige Themen aus dem Bereich der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung diskutiert.

Ausstattung mit Grundstockvermögen, Zustiftungen und Zuwendungen

Die Ausstattung der Stiftung mit Grundstockvermögen, Zustiftungen und Zuwendungen ist nicht mit einem Abfluss von Geldmitteln verbunden. Bei freigiebigen Zuwendungen in Form von Nicht-Finanzvermögen fließen der Stiftung darüber hinaus nicht einmal Geldmittel zu. Die Zuwendungen wären somit in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nicht zu erfassen. Nach hier vertretener Ansicht sind auch diese zu erfassen, ggfs. unter der Fiktion eines Geldmittelflusses. Denn das Gebot der Vollständigkeit⁷⁰⁸ fordert die Erfassung. Außerdem würde die zweckentsprechende Mittelverwendung nicht nachgewiesen werden, wenn die nicht in Form von Geld zugeflossenen Mittel nicht erfasst würden. Darüber hinaus würde der Selbstinformation der Stiftung nicht Genüge getan. Denn Stiftungen, die überwiegend Sachzuwendungen erhalten, würden sich um dieses Spendenaufkommen „ärmer rechnen“. Um beim Bestand der Geldmittel im engeren Sinne zum richtigen Ergebnis zu kommen, ist jedoch ein fiktiver Zufluss durch einen fiktiven Abfluss wieder zu kompensieren.⁷⁰⁹

Gleiches gilt für die Zuwendung für Leistungen. Wenn ein Ehrenamtlicher beispielsweise auf den Ersatz von Aufwendungen verzichtet, hat die Stiftung diese Zuwendung in Form des Verzichts als Einnahme, und die Aufwendungen als „Sachausgaben“ oder „satzungsgemäße Leistungen“ auszuweisen. Die Erfassung als Einnahme entspricht steuerlichen Grundsätzen.⁷¹⁰ Denn es bedarf nicht der Zuwendung eines Wirtschaftsgutes, um die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu stärken. Gleiches gilt für die Stiftung: Durch unentgeltliche Zuwendungen ist ihre Leistungsfähigkeit höher. Dieses ist auch in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nachzuweisen.

Für die Bewertung in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gilt nach hier vertretener Auffassung nichts anderes als im Jahresabschluss:⁷¹¹ Zuwendungen sind mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert zu bewerten.

⁷⁰⁸ Siehe dazu die Erläuterungen in Teil 1 unter 1.1.

⁷⁰⁹ So bereits auf S. 144 ausgeführt.

⁷¹⁰ HEINICKE [L. Schmidt] (2001), § 4, Rz. 427.

⁷¹¹ Siehe die Ausführungen in Teil 1 unter 2.3.6 „(Teilweise) unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände und Werte ohne ermittelbare Anschaffungs-/Herstellungskosten.“.

Aus Gründen der Einheitlichkeit empfiehlt sich die gleiche Bewertung in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung.⁷¹² Da beide Rechnungslegungsinstrumente jedoch nicht mit einander abgestimmt sind, ist die gleiche Bewertung jedoch nicht Bedingung für die Anwendung der Methode. In der Bilanz muss der Verbrauch von Vermögensgegenständen wie in der Gewinn- und Verlustrechnung bewertet werden, sonst kämen zwei unterschiedliche Jahresergebnisse heraus. In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung könnte der Verbrauch von Medikamenten (um bei oben angeführten Beispiel zu bleiben) mit dem auf der Spendenquittung angegebenen Buchwert,⁷¹³ in der Vermögensrechnung mit dem Zeitwert angegeben werden, um evtl. ein höheres Vermögen zu zeigen. Dieses zulässige Ergebnis ist jedoch widersinnig. Das IDW trifft keine Aussage zur Bewertung in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Die Stellungnahme spricht lediglich von der Erfassung, nicht davon, in welcher Höhe zu erfassen ist.⁷¹⁴

Investitionen - Abschreibungen

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kennt keine Abschreibungen. Investitionen werden bei Zahlung der Lieferantenrechnung als Ausgabe erfasst. Dadurch kommt es zu einem Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit im Jahr der Anschaffung und (hoffentlich) zu einem Einnahmenüberschuss aus laufender Tätigkeit in den Folgejahren, wenn die Einnahmen aus der Investition fließen. Diese Verzerrungen sind als systemgegeben hinzunehmen.

Diese Verzerrungen gaben wahrscheinlich den Anlass zu einer Abwandlung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zur Einnahmen-/Überschuss-Rechnung.⁷¹⁵

Gehen Vermögensgegenstände ohne Gegenleistung ab, z. B. durch Verschrottung, werden diese lediglich in der Vermögensrechnung erfasst. Bei einem Verkauf von Vermögensgegenständen wird lediglich der Erlös aus dem Verkauf erfasst. Liegen diese Einnahmen außerhalb des Üblichen, kommt ein Ausweis unter den „außerordentlichen Posten“ in Frage.

Gleiches gilt für Versicherungsentschädigungen bei einem Abgang in Folge von Schadensfällen. In der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung werden lediglich evtl. erhaltene Schrottpreise und die Versicherungsentschädigung erfasst.

⁷¹² Zur Bewertung in der Vermögensrechnung siehe die Ausführungen in Teil 1 unter 3.4.4.

⁷¹³ Aus steuerlichen Gründen wird in Anwendung des Buchwertprivilegs gemäß § 6 Abs. 1, Nr. 4 EStG der Buchwert bescheinigt.

⁷¹⁴ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 78.

„Umlaufvermögen“

Bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gibt es auch kein „Umlaufvermögen“. Denn diese Methode der Rechnungslegung erfasst lediglich nach Barmittelzu- und -abfluss. Die Anschaffung von in der Bilanz unter „Umlaufvermögen“ ausgewiesenen Vermögensgegenständen, z. B. Verbrauchsmaterialien, ist daher bei Zahlung des Kaufpreises (bei Anschaffung) bzw. bei Zahlung der Material- und Fertigungskosten (bei Herstellung) als Ausgabe erfolgswirksam.⁷¹⁶ Bei Veräußerung sind die Einnahmen erst bei Zahlungseingang zu erfassen.⁷¹⁷

Eine Bestandserfassung (Inventur) ist daher nicht erforderlich. Ebenso wirken sich Verluste (z. B. Verderb oder Zerstörung) nicht auf die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung aus. Denn die dazu gehörenden Ausgaben sind ja bereits erfasst.⁷¹⁸

Dieser Grundsatz gilt ebenfalls für Forderungen: diese sind erst beim Zahlungseingang in dessen Höhe zu erfassen. Wertberichtigungen auf den Forderungsbestand sind daher nicht erforderlich.

Finanzierungsvorgänge

Nimmt eine Stiftung ein Darlehen auf, so ist dieses in Höhe des Zuflusses an liquiden Mitteln unter „Einnahmen aus der Aufnahme von Darlehen“ auszuweisen. Wird vom Darlehensgeber ein Abschlag (Disagio) einbehalten, so ist unter Beachtung des auch für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gültigen Verrechnungsverbotes⁷¹⁹ der Rückzahlungsbetrag unter den „Einnahmen“ auszuweisen. Bezüglich des Disagios ist eine (fiktive) Ausgabe unter der Position „Zinsähnliche Ausgaben“ auszuweisen. Bei Tilgung des Darlehens ist der zurückgezahlte Betrag unter „Ausgaben aus der Tilgung von Darlehen“ auszuweisen.

Annuitätenzahlungen sind aus Gründen der Klarheit aufzuteilen: Der Tilgungsanteil ist unter den „Ausgaben aus der Tilgung von Darlehen“ und der Zinsanteil unter den „Zinsausgaben“ zu zeigen.

Fremdwährungsgeschäfte

Geschäftsvorfälle in ausländischer Währung, z. B. Projekte in Entwicklungsländern, sind erst im Zeitpunkt des Umtausches in DM/EUR zu erfassen. Zu- und Abflüsse in

⁷¹⁵ Siehe dazu die Ausführungen in Teil 1 unter 3.3.

⁷¹⁶ Ebenso HEINICKE [L. Schmidt] (2001), § 4, Rz. 390 für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

⁷¹⁷ Ebenso HEINICKE [L. Schmidt] (2001), § 4, Rz. 390 für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

⁷¹⁸ Ebenso HEINICKE [L. Schmidt] (2001), § 4, Rz. 390 für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung.

⁷¹⁹ Siehe dazu in Teil 1 unter 1.1.

fremder Währung sind mit dem jeweiligen Umrechnungskurs (Geldkurs bzw. Briefkurs) umzurechnen. Würde die Transaktion vorher erfasst, käme es am Stichtag zu Abweichungen des rechnerischen zum tatsächlichen Bestand an Barmitteln im engeren Sinne. Diese werden nämlich in DM/EUR ausgewiesen.

Rücklagen

Die Bildung (Zuführung) und Auflösung von Rücklagen wird in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nicht erfasst. Denn die Veränderung der Rücklagen ist eine buchmäßige. Erst, wenn durch die Verwendung von Rücklagen Geldbewegungen ausgelöst werden, wirken sich diese auf die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Ausgaben aus.

Ansonsten werden die Rücklagen in der Vermögensrechnung erfasst.⁷²⁰

3.3 Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Die Erfassung der Überschüsse bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung führt vor allem bei Investitionen zu Verzerrungen: Im Jahr der Zahlung der Anschaffungs-/Herstellungskosten entsteht ein Ausgabenüberschuss aus Investitionen. Die Einnahmen, die aus den Investitionen resultieren, führen zu einem Überschuss aus laufender Tätigkeit. *Per Saldo* ist es im Jahr des Zugangs ein Finanzierungsbedarf, in den Folgejahren eine Finanzierungsfreisetzung. Um diese Verzerrung zu vermeiden, kennt die ertragssteuerliche Gewinnermittlung eine Abwandlung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, die Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.⁷²¹ „Im Grundsatz handelt es sich um eine Zu- und Abflussrechnung [...], die jedoch durch viele Ausnahmen durchlöchert und erschwert ist“, lautet das Urteil von HEINICKE.⁷²²

Diese Methode soll „im ganzen und auf Dauer gesehen“ zum gleichen (zu versteuernden) Gewinn wie die Bilanzierung führen.⁷²³ Es wurde an anderer Stelle nachgewiesen, dass dem nicht so ist.⁷²⁴

Im Grundsatz unterscheidet sich die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht von der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Es werden die (Betriebs-)Einnahmen und die

⁷²⁰ Siehe dazu auf S. 153.

⁷²¹ Für eine praxisorientierte Detaildarstellung siehe die Monographie: SEGEBRECHT [EÜR] (2000).

⁷²² HEINICKE [L. Schmidt] (2001), § 4, Rz. 371

⁷²³ SEGEBRECHT [4 III] (1999), S. 3046; SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 4 mit Nachweisen der BFH-Rechtsprechung.

⁷²⁴ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.2 auf S. 15.

(Betriebs-)Ausgaben erfasst.⁷²⁵ Der Unterschied ergibt den „Gewinn“⁷²⁶ (im Steuerrecht), bei Stiftungen als „Überschuss“ bezeichnet. Dabei wird unterstellt, dass sich das Vermögen von Jahr zu Jahr nicht wesentlich ändert.⁷²⁷

Die auffälligste Abwandlung zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung besteht in der Erfassung der Investitionen.⁷²⁸ Ausgaben zur Anschaffung von abnutzbarem Anlagegütern, also Wirtschaftsgütern, deren Nutzungsdauer über ein Jahr beträgt, werden mittels Abschreibungen auf die Nutzungsdauer verteilt (§ 4 Abs. 3, S. 3 EStG). Nicht abnutzbare Anlagegüter werden im Zeitpunkt des Abgangs als Ausgabe erfasst (§ 4 Abs. 3, S. 4 EStG, EStR 16 Abs. 3).

Darüber hinaus scheiden durchlaufende Posten bei der Gewinnermittlung aus (§ 4 Abs. 3, S. 2 EStG). Grundsätzlich ebenfalls nicht zu erfassen sind Zu- bzw. Abflüsse aus der Aufnahme bzw. Rückzahlung und Gewährung bzw. Rückerhalt von Darlehen.⁷²⁹ Gleiches muss für andere Finanzierungsmaßnahmen gelten: Der Zu- bzw. Abfluss des Kapitals berührt die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht,⁷³⁰ lediglich der darauf entfallende Zins.⁷³¹

Die zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemachten Ausführungen gelten mit diesen Ausnahmen auch für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Es wird somit auf diese verwiesen.⁷³²

3.4 Die Vermögensrechnung

3.4.1 Pflicht zur Aufstellung

Entscheidet sich eine Stiftung für die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung als Methode der Rechnungslegung, erfasst sie damit zunächst nur die Veränderung des Barmittelbestandes. Da das Stiftungsvermögen jedoch auch nicht-liquide Mittel umfasst, hat sie den Nachweis der Bestandserhaltung dieses Vermögens durch eine Bestandsaufnahme jeweils zu einem Stichtag zu führen. Die hierfür erforderliche Bestandsübersicht wird als Vermögensrechnung bezeichnet. Diese Bestandsrechnung hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Bewegungsrechnung als Einnahmen-

⁷²⁵ SEGEBRECHT [4 III] (1999), S. 3047, Erläuterung der Details in SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 258 ff.

⁷²⁶ SEGEBRECHT [4 III] (1999), S. 3045.

⁷²⁷ SEGEBRECHT [4 III] (1999), S. 3047.

⁷²⁸ Siehe dazu SEGEBRECHT [4 III] (1999), S. 3079 und SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 573 ff.

⁷²⁹ Siehe dazu EStH 16 Abs. 2.

⁷³⁰ Ebenso: SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 367.

⁷³¹ SEGEBRECHT [EÜR] (2000), Tz. 370.

/Ausgaben-Rechnung oder in deren Abwandlung als Einnahmen-Überschuss-Rechnung aufgestellt wird.⁷³³

3.4.2 Ansatz

Die Vermögensrechnung unterliegt dem Gebot der Vollständigkeit.⁷³⁴ Es sind darin sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden aufzunehmen.⁷³⁵ Im Unterschied zur Bilanz (§ 248 Abs. 2 HGB) sind in dieser Bestandsrechnung jedoch auch selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Rentenverpflichtungen gegenüber Destinatären und Pensionsverpflichtungen (ohne das Wahlrecht des Art. 28 EGHGB) aufzunehmen.⁷³⁶

Unter den Schuldposten sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen.⁷³⁷ Für eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – wie in der Bilanz – ist in der Vermögensrechnung kein Raum. Denn diese Rückstellung nimmt nur den Aufwand vorweg. Die Vermögensrechnung erfasst jedoch keinen Aufwand, sondern nur Bestände. Für den Ansatz von Schuldposten ist nach hier vertretener Meinung lediglich die begründete Möglichkeit einer Inanspruchnahme für eine Ansatzpflicht ausreichend. Während für die Passivierung einer Schuld in der Bilanz eine gewisse Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme erforderlich ist,⁷³⁸ liegen die Anforderungen für die Erfassung niedriger. Die Schuldposten ähneln hier den sonstigen finanziellen Verpflichtungen i. S. d. § 285, S. 1 Nr. 3 HGB. Bilanzierende Stiftungen haben diese (lediglich) im Anhang anzugeben.⁷³⁹ Die Vermögensrechnung soll jedoch die gegenwärtige und zukünftige Belastung des Stiftungsvermögens wiedergeben. Daher sind diese Angaben in der Vermögensrechnung zu machen. Denn einen Anhang kennt diese Methode der Rechnungslegung nicht.

Kritisch ist der vom IDW wohl vorgeschlagene Ansatz des Stiftungskapitals zu beurteilen.⁷⁴⁰ Bei einer bilanzierenden Stiftung entwickelt sich das Eigenkapital auf der Passivseite als „Restgröße“ des Aktivvermögens abzüglich der Schulden. Bei einer Vermögensrechnung wird der Bestand der Besitzposten und der Schuldposten

⁷³² Siehe die Darstellungen in Teil 1 unter 3.2.

⁷³³ Ebenso als Ergänzung zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung wohl *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 73.

⁷³⁴ Siehe dazu in Teil 1 unter 1.1.

⁷³⁵ Ebenso *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 81.

⁷³⁶ Ebenso *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 81.

⁷³⁷ Ebenso *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 84.

⁷³⁸ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.1.2 auf S. 102-105.

⁷³⁹ Siehe die Ausführungen in Teil 1 unter 2.4.

⁷⁴⁰ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 82.

unabhängig voneinander erfasst und bewertet. Das Bestandsverzeichnis auf den einen Stichtag muss nicht notwendigerweise aus dem vorhergehenden abgeleitet werden (kein Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs). Der Aussagegehalt der Differenz zwischen Besitzposten und Schuldposten ergibt zwar den Teil des Vermögens, der der Stiftung nach Begleichung der Schulden bleiben würde. Dies könnte als eine Art „Eigenkapital“ bezeichnet werden. Um die beiden Methoden der Rechnungslegung schon begrifflich zu unterscheiden, sollte der Begriff des Eigenkapitals bilanzierenden Stiftungen vorbehalten bleiben. Eine Stiftung, die mittels Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung Rechnung legt, hat jedoch keinen Mittelvortrag.⁷⁴¹ Denn die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfasst lediglich die Veränderung des Barmittelbestandes, die Vermögensrechnung lediglich den Bestand des Vermögens. Wie viel von diesen Mitteln vorgetragen werden kann, kann aus keinem der beiden Rechnungslegungsinstrumente ermittelt werden.

Der Ansatz von Rücklagen⁷⁴² kann nur als steuerlich motiviert betrachtet werden. Denn die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften fordern die Nachvollziehbarkeit der Rücklagenentwicklung.⁷⁴³ In Vermögensrechnung entfaltet die Rücklagenbildung nicht die gleiche Sperrwirkung wie im Jahresabschluss. Denn die Vermögensrechnung ist unabhängig von der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Die Mittelverwendung bestimmt sich jedoch nach der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Der Ansatz von Rücklagen in der Vermögensrechnung verhindert daher nicht, dass in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung Mittel ausgegeben werden. Unklar ist daher auch der Ansatz einer Kapitalerhaltungsrücklage in der Vermögensrechnung nach IDW.⁷⁴⁴ Das IDW verweist zur Rücklagenbildung in der Vermögensrechnung auf die für den Jahresabschluss dargestellten Grundsätze.⁷⁴⁵ Dort wird (zutreffend) darauf hingewiesen, dass die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage eine über die nominale Erhaltung hinausgehende Erhaltung des Stiftungskapitals bewirkt.⁷⁴⁶ Sowohl bei einer erfolgsneutralen wie erfolgswirksamen Buchung der Kapitalerhaltungsrücklage wird das Jahresergebnis nicht scheinbar erhöht. Somit steht auch nicht mehr für die Verwendung zur Verfügung. In der Vermögensrechnung nützt die Bildung einer Kapitalerhaltungsrücklage zur Sperrung von Mitteln nicht, denn die Mittel werden über

⁷⁴¹ So aber wohl *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 82.

⁷⁴² *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 82.

⁷⁴³ Siehe dazu in Teil 1 unter 2.6.4.

⁷⁴⁴ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 83.

⁷⁴⁵ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 83.

⁷⁴⁶ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 83.

die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gesteuert. Hinter dem Ansatz einer Kapitalerhaltungsrücklage im IDW-Standard mag wohl die Vorstellung aus der doppelten Buchhaltung stecken, dass zu jeder Erhöhung des Aktivvermögens eine Gegenbuchung gehört.

Fraglich ist der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten. Hat die Stiftung Aufwendungen vorausbezahlt (z. B. Miete, Versicherung), würde sie diesen in der Bilanz als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzieren und dadurch den Aufwand periodengerecht darstellen. Derartige Abgrenzungen sind der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und damit der Vermögensrechnung wesensfremd. Solche Abgrenzungsrechnungen würden den Vereinfachungseffekt dieser Rechnungslegungsinstrumente zunichte und die Vermögensrechnung zu einer Art Bilanz machen. Es gilt daher, dass auch vorausbezahlte Aufwendungen voll in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zu erfassen sind. Der Ansatz eines Besitzpostens in der Vermögensrechnung kommt nicht in Betracht. Denn die Vorauszahlungen wären bei Liquidation i. d. R. verloren.

Da das Gebot der Vollständigkeit auch für die Vermögensrechnung gilt,⁷⁴⁷ sind an diese Methode der Rechnungslegung erhöhte Anforderungen zu stellen. Bei der Bilanz wird die Vollständigkeit der Erfassung durch die fortlaufende Erfassung der Bestände bereits durch die Methode der Rechnungslegung sichergestellt. Die vollständige Erfassung der Posten muss bei der Vermögensrechnung durch wiederholte Überprüfung der vollständigen Erfassung sichergestellt werden. Während beispielsweise in der kaufmännischen Rechnungslegung Forderungen bei Zahlung ausgebucht werden, gibt es bei der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung keine derartige Überprüfung. Denn die Forderungen werden nicht gesondert erfasst, sondern lediglich der Zahlungseingang. In der Vermögensrechnung sind daher alle Forderungen durch Bestandsaufnahme zum Stichtag zu ermitteln. Die Vermögensrechnung ist daher nur bei überschaubaren Verhältnissen anwendbar.

3.4.3 Ausweis

Die Vermögensrechnung unterliegt auch dem Gebot der Klarheit und Übersichtlichkeit als allgemeinem Grundsatz.⁷⁴⁸ Da es keine ausdrückliche Regelung der Gliederung gibt, sollte in entsprechender Anwendung von § 247 Abs. 3 HGB das Anlage- und das

⁷⁴⁷ Siehe dazu in Teil 1 unter 1.1.

⁷⁴⁸ Siehe dazu in Teil 1 unter 1.1.

Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden gesondert ausgewiesen und hinreichend aufgegliedert werden. Das IDW kommt in seinem Gliederungsvorschlag zum gleichen Ergebnis.⁷⁴⁹

Das IDW schlägt folgende Gliederung der Vermögensrechnung vor:⁷⁵⁰

Vermögensgegenstände

- Immaterielle Vermögensgegenstände
- Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, einschließlich Bauten
- Übrige Sachanlagen
- Finanzanlagen
- Vorräte
- Wertpapiere, soweit nicht unter Finanzanlagen auszuweisen
- Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten
- Forderungen und übrige Vermögensgegenstände

⁷⁴⁹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 82.

⁷⁵⁰ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz.82.

Stiftungskapital und Schulden

- Stiftungskapital
- Kapitalerhaltungsrücklage
- sonstige Rücklagen
- Mittelvortrag
- Verbindlichkeiten aus erteilten Zusagen
- Ungewisse Verbindlichkeiten
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- übrige Verbindlichkeiten

Im Rahmen dieser Gliederung wird eine Unterteilung der Aktiva nach Grundstockvermögen und übrigen Vermögen vorgeschlagen.

Der Vorschlag des IDW wird bezüglich der Vermögensgegenstände den Anforderungen der Stiftung gerecht, insbesondere bezüglich des Stiftungskapitals und der Schulden als unzureichend abgelehnt. Aufgrund der Darstellung erweckt der Rechnungslegungsstandard den Eindruck, die Vermögensrechnung sei gleichzusetzen mit der Bilanz. Dem ist aber nicht so. Ein Stiftungskapital im Sinne des Unterschiedsbetrages zwischen Aktivvermögen und Schulden gibt es in der Vermögensrechnung nicht. Auch gibt es bei einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung keinen Mittelvortrag, Ergebnis ist lediglich die Bestandsveränderung der Barmittel. Die Vermögensrechnung steht nach hier vertretener Auffassung einem Bestandsverzeichnis (Inventar) näher als der Bilanz.

In Erweiterung des IDW-Vorschlags wird in Anhang G die Gliederung einer Vermögensrechnung vorgelegt. Dabei wird in entsprechender Anwendung der Terminologie des Bewertungsgesetzes von „Besitzposten“ und „Schuldposten“ gesprochen. Dadurch soll schon begrifflich die Abgrenzung zur Bilanz deutlich werden. Der Begriff der Besitzposten umfasst zwar die Vermögensgegenstände, ist jedoch weiter. Denn zu den Besitzposten gehört jeder vermögenswerte Vorteil, unabhängig davon, ob er einzeln bewertbar ist. Ähnliches gilt bei den Schuldposten. Dieser ist weiter als der der Schuld in bilanzrechtlichem Sinne.

Zusätzlich zur Vermögensrechnung empfiehlt das IDW eine Mittelverwendungsrechnung. Dabei wird folgende Gliederung vorgeschlagen:⁷⁵¹

Zu verwendende		
Mittel	Verwendung	Mittelvortrag
DM/EUR	DM/EUR	DM/EUR

⁷⁵¹ IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 87, Währungsbezeichnung wurde angepasst.

Vorjahr
Laufendes Jahr

Dabei werden bereits zugesagte Mittel bereits als verwendet ausgewiesen. Der Mittelvortrag umfasst demnach die noch unbelastet der Stiftung zur Verfügung stehenden Mittel. Eine solche Mittelverwendungsrechnung kann insbesondere bei steuerbegünstigten Stiftungen Sinn machen. Denn diese muss den Nachweis der vollständigen und zeitnahen Mittelverwendung führen.

3.4.4 Bewertung

Die Vermögensrechnung ist in erster Linie auf die vollständige Erfassung der Besitz- und Schuldposten der Stiftung ausgerichtet. Es stellt sich daher die Frage, ob die erfassten Posten überhaupt bewertet werden müssen. Bei kleineren Stiftungen mag das vollständige Bestandsverzeichnis noch so übersichtlich sein, dass sämtliche Besitz- und Schuldposten einzeln aufgelistet werden können. Bei größeren Stiftungen sollten den Posten Werte zugewiesen werden. Diese bewerteten Posten können dann zu den einzelnen Positionen zusammengefasst werden.

Mangels gesetzlicher Vorschriften ist die Stiftung nur durch den Grundsatz der Willkür begrenzt. Es empfiehlt sich jedoch, die einzelnen Posten mit ihren Zeitwerten in die Vermögensrechnung aufzunehmen. Denn diese soll einen vollständigen Überblick über den derzeitigen Stand des Vermögens geben. Fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten anzugeben, wie es das IDW vorschlägt,⁷⁵² würde bedeuten, die Vermögensrechnung in eine Art Bilanz zu überführen. Die Vermögensrechnung steht als Rechnungslegungsinstrument neben der Bilanz. Gerade der Vereinfachungseffekt dieser Art von Rechnungslegung, die Buchwerte nicht fortschreiben zu müssen, würde dadurch zunichte gemacht. Die Frage nach außerplanmäßigen Abschreibungen, wie sie vom IDW in der Vermögensrechnung abgelehnt wird, stellt sich somit nicht.

Die Zeitwerte sind grundsätzlich aus den Marktpreisen zum Stichtag (z. B. Börsenkurs bei Aktien, Rücknahmewerte bei Fondsanteilen) zu ermitteln. Für nicht auf Märkten gehandelte Gegenstände ist der Preis aufgrund vergleichbarer Verkäufe zu schätzen. Bei monetären Werten (z. B. Barmittelbestände) ist der Nominalbetrag anzusetzen. Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalwert zu bewerten. In konsequenter Verfolgung des Zeitwert-Gedankens sind Forderungen mit einer

⁷⁵² Stattdessen wird die Angabe von Zeitwerten in den Fußnoten empfohlen, IDW [RS HFA 5] (2000), Tz. 86.

Restlaufzeit von mehr als einem Jahr⁷⁵³ mit einem risikoadäquaten Zinssatz abzudiskontieren. Denn ein williger Käufer würde auch nur den Barwert bezahlen wollen. Der Uneinbringlichkeit ist durch vorsichtig geschätzte Wertberichtigungen Rechnung zu tragen.

Die Schuldposten sind grundsätzlich mit dem jeweiligen Rückzahlungsbetrag aufzunehmen. Die Abzinsung kommt nur in Betracht, soweit in der Schuld ein Zinsanteil enthalten, also vor allem bei Pensions- und ähnlichen Verpflichtungen. In den anderen ungewissen Verbindlichkeiten steckt jedoch kein Zinsanteil, da der Gläubiger sich auch bei vorzeitiger Zahlung nicht mit dem (niedrigeren) Barwert zufrieden geben würde. Darüber hinaus gilt das Vorsichtsprinzip auch hier. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt, dass positive Ergebniskomponenten erst bei Realisation, negative dagegen sobald wahrscheinlich zu erfassen sind.

3.5 Würdigung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung, ergänzt um eine Vermögensrechnung, ist nach hier dargestellter Ansicht nur für Stiftungen mit überschaubaren Verhältnissen zulässig. Zum einen erfasst die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nur die Veränderung des Barmittelbestandes. Das Ergebnis dieser Veränderungsrechnung lässt sich auch lediglich mit dem Bestand an Barmitteln abstimmen. Somit kann nur dieser Bestand allein durch die Methode der Rechnungslegung nachgewiesen gelten. Für den Nachweis des Erhalts des nicht in Barmitteln bestehenden Stiftungsvermögens bedarf es einer wiederholten Bestandsaufnahme und Bewertung auf den Stichtag.

Hinzukommt die Regelungsunsicherheit. Für die kaufmännische Rechnungslegung bestehen ausdrückliche gesetzliche Regelungen im HGB samt der dazugehörigen Literatur und Rechtsprechung, nicht zuletzt in der Auslegung durch den IDW-Standard. Schon rein quantitativ beschäftigt sich letzterer mehr mit dem Jahresabschluss (30 Textziffern) als mit der alternativen Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung (14 Textziffern). Die vorstehend dargestellte Meinung ist nach derzeitigem Kenntnisstand die erste umfassende Darstellung dieser Methode der Rechnungslegung von Stiftungen. Sie kann aber keinesfalls als abgesichert gelten. Die Stiftungsaufsicht kann anhand der

⁷⁵³ Theoretisch richtig wäre es, auch bei kürzeren Restlaufzeiten abzudiskontieren. Aus Gründen der Praktikabilität kann jedoch davon – ebenso wie bei der Bilanzierung – abgesehen werden.

vorgelegten Jahresrechnung also nicht abschließend beurteilen, ob diese der bestehenden Regelung entspricht.

Das Hauptargument aus Sicht der Stiftung ist der Aufwand, der mit einem Jahresabschluss verbunden ist. Aufwand entsteht mit dem Wechsel der Rechnungslegungsmethode und soll im Weiteren aufgrund der jährlichen Bestandsaufnahme für die Bilanz entstehen. Zum einen sollte die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nur bei überschaubaren Verhältnissen angewendet werden. In diesen Fällen dürfte auch bei Bilanzierung nicht wesentlich mehr Buchungsaufwand anfallen. Es macht keinen Unterschied, ob das Bankkonto gegen Aufwands-/Ertragskonten oder Einnahmen/Ausgaben gebucht wird. Die bei derartigen Verhältnissen darüber hinaus nötigen Jahresabschlussbuchungen dürften an zwei Händen abzuzählen sein. Zum anderen ist die Bestandsaufnahme nach hier vertretener Einschätzung bei einer Vermögensrechnung aufwendiger. Durch die doppelte Verbuchung wird schon durch die Methode der Rechnungslegung die vollständige Erfassung sichergestellt. So kann kein Vermögen (buchungstechnisch) abgehen, ohne dass dies nicht sofort erfasst würde.⁷⁵⁴ Der Verkauf von Anlagegütern ohne Barzahlung beispielsweise wird erst am Jahresende in der Vermögensrechnung erfasst. Dann wird jedoch lediglich festgestellt, dass das im Vorjahr noch angegebene Gut nicht mehr vorhanden ist, nicht jedoch, wann und wie es abgegangen ist. Um die Vollständigkeit der Vermögensrechnung zu gewährleisten, müsste die Stiftung somit zum Stichtag eine Inventur ihres Vermögens durchführen.

4. Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes

4.1 Konzeption

4.1.1 Ziel des Berichtes

Die Stiftung stellt kein „zweck-freies“ Vermögen dar. Vielmehr müssen die Erträge aus dem Vermögen einem oder mehreren Zwecken dienen. Den Nachweis hierfür führt der Stiftungsvorstand einerseits zahlenmäßig durch die Rechnungslegung (im engeren Sinne), sei es durch einen Jahresabschluss oder durch eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. Zu diesem quantitativen Nachweis tritt zum anderen ein qualitativer. Denn

der Nachweis, dass sämtliche Erträge zweckentsprechend verwendet wurden, sagt nichts darüber aus, *für welchen Zweck* die Mittel eingesetzt wurden. Im Rahmen der Rechnungslegung (im weiteren Sinne) gibt der Stiftungsvorstand im Rahmen seiner Rechenschaftspflicht auch inhaltliche Erläuterungen. Diese qualitativen Informationen werden üblicherweise im „Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ zusammengefasst.

Ziel dieses Berichtes ist es, qualitative⁷⁵⁵ Informationen über die zweckentsprechende Mittelverwendung zu geben. Diese Erläuterungen erfolgen überwiegend verbal, können aber auch in der Zusammenfassung von Zahlen aus der Rechnungslegung im engeren Sinne bestehen. Während Jahresabschluss bzw. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung objektivierte Daten liefern, geht es bei dem Bericht um die Interpretation aus Sicht des Stiftungsvorstandes. Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes ähnelt damit der an amerikanischen Börsen verpflichtend vorgesehenen „Management’s Discussion and Analysis“.⁷⁵⁶ Während der Vorstand eines börsennotierten Unternehmens jedoch darin die Finanz- und Ertragslage, also: die Mittelerzielung, kommentieren muss,⁷⁵⁷ muss der Stiftungsvorstand die Mittelverwendung darstellen und kommentieren.

Während sich der Zielerreichungsgrad bei einigen Zielen vergleichsweise einfach, auch quantitativ, darstellen lässt, ist dies bei anderen Stiftungszwecken schwieriger. Während sich die Zahl der geförderten Stipendiaten eindeutig ermitteln lässt, ist beispielsweise die Förderung des Umweltschutzgedankens nur schwer messbar. Hier wird jedoch eine verbale Darstellung mit Unterstützung von statistischem Material (z. B. Anzahl und Art der durchgeführten Aktionen) adäquat sein.

Neben der Darstellung der zweckentsprechenden Mittelverwendung kann die Kapitalerhaltung in dem Bericht dargestellt werden. Dem in den entsprechenden Landes-Stiftungsgesetzen verwendeten Begriff nach steht jedoch ersteres im Vordergrund.

Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes kann auch den steuerlichen Nachweispflichten für steuerbegünstigte Stiftungen Rechnung tragen.⁷⁵⁸

4.1.2 Pflicht zur Aufstellung

⁷⁵⁴ Selbstverständlich ist Diebstahl auch bei Bilanzierung möglich, aber derartige Vorkommnisse sind unabhängig von der Methode der Rechnungslegung.

⁷⁵⁵ „Qualitativ“ als Gegensatz zu „quantitativ“, also rein zahlenmäßig.

⁷⁵⁶ Rule 303 der Regulation S-K der *Stock Exchange Commission (SEC)*, siehe dazu WPH I (2000), N 573ff.; *KPMG [US-GAAP]* (1999), S. 178ff.

⁷⁵⁷ WPH I (2000), N 573.

⁷⁵⁸ WACHTER [Stiftungen] (2001), B 180.

Die Stiftungsgesetze von Baden-Württemberg (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 StiftG BaWü), Berlin (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 BlnStiftG), Brandenburg (§ 19 Abs. 1 StiftGBbg), Bremen (§ 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG), Hamburg (§ 13 Abs. 1 AGBGBHmbg), Hessen (§ 7 Nr. 2 HStG), Mecklenburg-Vorpommern (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 StiftG MV), Niedersachsen (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 NdsStiftG), Saarland (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 SaarlStiftG) und Schleswig-Holstein (§ 10 Abs. 2 Nr. 2 StiftG S-H) schreiben einen jährlichen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks vor, wobei die Stiftungsaufsichtsbehörde Ausnahmen zulassen kann. Insbesondere kann sie längere Berichtszeiträume als ein Jahr zulassen.

Auch wenn in anderen Bundesländern der Bericht kein Pflichtbestandteil der Rechnungslegung durch den Stiftungsvorstand ist, sollten diese im Interesse einer ordnungsgemäßen Stiftungsverwaltung freiwillig einen solchen Bericht der Jahresrechnung beifügen.⁷⁵⁹ Dies kann auch im Interesse des Stiftungsvorstandes selber liegen. Erstens kann er hierdurch einen weiteren Nachweis der ordnungsgemäßen Stiftungsverwaltung erbringen, zweitens braucht die Stiftungsaufsichtsbehörde die bereits in dem Bericht vorliegenden Informationen nicht nachzufordern.

4.1.3 Abgrenzung zu Anhang und Lagebericht

Der Anhang⁷⁶⁰ und Lagebericht⁷⁶¹ sind eng mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung verbunden. Der Anhang erläutert die dort gemachten quantitativen Angaben. Der Anhang gibt somit im Wesentlichen vergangenheitsorientierte quantitative Informationen, z. B. die Davon-Vermerke. Über Stiftungszweck selber trifft der Anhang keine Aussage.

Der Stiftungszweck wird zwar auch im Lagebericht dargestellt. Nach hier vertretener Auslegung des Gesetzeswortlautes ist der Lagebericht zukunftsorientiert („Risiken der zukünftigen Entwicklung“), während der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks („Erfüllung“) größtenteils vergangenheitsorientiert ist. Darüber hinaus dient der Lagebericht vor allem dem Rechnungslegungsziel „Kapitalerhaltung“, während der Bericht sich vor allem mit dem Ziel „Zweckentsprechende Mittelverwendung“ beschäftigt. Beide Rechnungslegungsinstrumente lassen sich jedoch zu einem Teil der Rechenschaft verbinden, um Doppelnennungen zu vermeiden. Beide greifen zwar auf das gleiche Zahlenmaterial zurück, beim Lagebericht stehen jedoch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, also quantitative Kriterien im

⁷⁵⁹ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 88

⁷⁶⁰ Siehe dazu Teil 1 unter 2.4.

Vordergrund. Beim Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks geht es jedoch vor allem um den Zweck und den Zielerreichungsgrad bei diesem Zweck.⁷⁶²

Da bei einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kein Lagebericht erstellt wird, sind Angaben zur Vermögenserhaltung im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks zu machen. Dabei ist insbesondere darauf hinzuweisen, welche Kapitalerhaltungskonzeption vom Stiftungsvorstand verfolgt wird. Wenn die Kapitalerhaltung nicht erreicht wird oder werden kann, hat der Stiftungsvorstand hierüber ausdrücklich zu berichten.⁷⁶³ Nach hier vertretener Auffassung ist bei Aufstellung eines gesonderten Lageberichts der Hinweis in diesem zu bevorzugen.

4.2 Gestaltung

Inhalt und Form des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks sind gesetzlich nicht geregelt.⁷⁶⁴ Auch sind keine umfassenden Literaturäußerungen hierzu bekannt. Es werden daher im Folgenden Gestaltungsmöglichkeiten vorgeschlagen. Nachdem sich diese an dem maximal Wünschenswerten orientieren, können – je nach Größe der Stiftung – Kürzungen vorgenommen werden.

4.2.1 Gliederung

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit findet auch auf den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks Anwendung. Die Art der Darstellung muss daher einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener einen Überblick über die Erfüllung des Stiftungszwecks geben.

Aufgrund der Vielfalt der Stiftungszwecke wäre eine feste Gliederung kontraproduktiv. Es wird anhand der möglichen Inhalte im Folgenden eine systematische Anordnung gegeben.

4.2.2 Inhalte

Der Bericht sollte zumindest eine Erläuterung der geförderten Zwecke (ggfs. weiter untergliedert nach geplanten, durchgeführten und abgewickelten einzelnen Projekten oder Tätigkeiten, der Höhe der entsprechend verplanten, bewilligten und ausgezahlten Mittel) sowie Leistungsempfänger enthalten.⁷⁶⁵ Da die Verwaltungskosten die für die

⁷⁶¹ Siehe dazu Teil 1 unter 2.5.

⁷⁶² Ebenso wohl: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 88.

⁷⁶³ Ebenso: *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 88.

⁷⁶⁴ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 88.

⁷⁶⁵ *IDW* [RS HFA 5] (2000), Tz. 88.

inhaltliche Arbeit zur Verfügung stehenden Mittel vermindern, sollte auch zu diesen Stellung genommen werden.

Die umfassende Darstellung im Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks könnte folgende Punkte enthalten:

A. Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse

I. Rechtliche Verhältnisse

- Kurzer Überblick über Stiftungsgeschäft und Genehmigung
Wesentliche Veränderungen bei den rechtlichen Verhältnissen, insbesondere Änderungen der Satzung
- Steuerliche Verhältnisse: Gemeinnützigkeit oder Steuerpflichten
- Organe: Besetzung, Sitzungen und wesentliche Beschlüsse
- Unternehmensverbindungen,
wie wichtige Beteiligungen, Konzernverhältnisse oder Unternehmensverträge (z. B. Gewinnabführungsverträge)
- Wichtige Verträge
wie z. B. Erbbaurechts-, Pacht-, Miet- und Leasingverträge
- Schwebende Rechtsstreitigkeiten
- Stiftungsaufsicht,
insbesondere Beanstandungen der Jahresrechnung des Vorjahres, genehmigte und untersagte Rechtsgeschäfte

II. Wirtschaftliche Verhältnisse

- Insbesondere bei Anstaltsstiftungen:
Beschreibung der wirtschaftlichen Grundlagen

B. Erfüllung des Stiftungszwecks

I. Vermögenslage

- Erläuterung des Grundstockvermögens und ggfs. Umschichtungen
- Erläuterung wesentlicher Veränderungen in der Zusammensetzung des Vermögens,
z. B. Investitionen oder Aufnahme/Tilgung von Darlehen
- Darstellung der Entwicklung der Rücklagen
- Darstellung der Entwicklung des Ergebnisvortrages
- Vermögenserhaltung:
Falls durch vom Stiftungsvorstand nicht zu vertretende Umstände eine planmäßige Vermögenserhaltung nicht erreicht werden kann, ist darüber zu berichten

II. Ertragslage

- Erläuterung wesentlicher Einnahmequellen
- Erläuterung der geförderten Zwecke
(ggf. weiter untergliedert nach geplanten, durchgeführten und abgewickelten Projekten und Tätigkeiten)
Höhe der entsprechend verplanten, bewilligten und ausgezahlten Mittel
- sowie Leistungsempfänger

III. Erfüllung von Auflagen und Nachlassverbindlichkeiten

- Bericht über die Erfüllung von Auflagen bzw.
- Nachlassverbindlichkeiten
- Bericht über Unterhaltung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen

C. Künftige Entwicklung

I. Stiftungsvermögen

- Auswirkungen von Unternehmensverbindungen
- Entwicklung des Kapitalmarktes und des Portefeuilles

II. Mittelverwendung

Darstellung von künftigen Arbeits- und Förderschwerpunkten

Falls der Stiftungszweck nicht erfüllt werden kann, ist hierüber zu berichten.

Die hier vorgeschlagene Gliederung ist dreigeteilt: Abschnitt A dürfte über Jahre hinweg im Wesentlichen unverändert bleiben. Denn die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ändern sich nur in Ausnahmefällen. Die Erfüllung des Stiftungszweck (Abschnitt B) bezieht sich vor allem auf die Zahlen des Jahresabschlusses. Der Stiftungsvorstand hat hier die Möglichkeit, zu den in der Jahresrechnung erfassten Zahlen Stellung zu nehmen. Dabei ist nicht nur die Perspektive („Buchhaltersicht“ versus „Managementsicht“)⁷⁶⁶ eine andere: Während das Rechenwerk durch die gesetzlichen Vorgaben objektiviert ist, hat der Stiftungsvorstand seine subjektive Interpretation dieser Zahlen wiederzugeben. Diese subjektive Einschätzung ist nicht weniger wertvoll als die objektivierten Zahlen. Der Stiftungsvorstand hat einen tieferen Einblick in die Verhältnisse der Stiftung. Durch seine Darstellung kann die Stiftungsaufsicht daran teilhaben.

Die Darstellung der Vermögenslage (Teil I) erläutert dabei vor allem die Bilanz bzw. Vermögensrechnung, die Ertragslage (Teil II) betrifft die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung. In Teil III werden aus dem Zahlenwerk stiftungsspezifische Informationen extrahiert. Grund für die gesonderte Darstellung ist die Tatsache, dass diese Informationen im allgemeinen Zahlenwerk enthalten sind, jedoch Bedeutung für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des Stiftungsvorstandes haben. Um die Einheitlichkeit und Vertraulichkeit der Berichterstattung zu wahren, wird vorgeschlagen, diese Informationen aggregiert zu geben. Für die Stiftungsaufsicht können detaillierte Informationen in einer Anlage aufgeführt werden.

Die Abschnitte A und B haben ihre Grundlage in vergangenheitsbezogenen Daten. Teil C ist der zukunftsorientierte Ausblick. Die Art der Darstellung lehnt sich an die

Anforderungen des Lageberichtes für Kapitalgesellschaften an. Bei der Darstellung der zukünftigen Entwicklung handelt es sich naturgemäß um (Ein-)Schätzungen des Stiftungsvorstandes. Für die Stiftungsaufsicht sind diese jedoch wichtig, da sie beurteilen muss, ob der Bestand der Stiftung auch in Zukunft gewährleistet ist oder ob ggfs. Gegenmaßnahmen zu ergreifen sind. Die Darstellung der künftigen Entwicklung kann mit der Erläuterung des Wirtschaftsplanes (Haushaltsplanes) verbunden werden. Die vom Stiftungsvorstand angestrebte Entwicklung wird sich in den budgetierten Zahlen widerspiegeln. Die Darstellung in Worten gibt die Möglichkeit der Erläuterung.

Art und Umfang der Berichterstattung hängen von den jeweiligen Verhältnissen der Stiftung ab. Eine kleine Stiftung wird sich auf jeweils einen Satz zu den angesprochenen Punkten und Wiederholungen beschränken können. Die ggfs. freiwillige Erstellung eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks erspart sowohl dem Stiftungsvorstand wie der Stiftungsaufsicht Aufwand. Denn der Stiftungsvorstand kann den Bericht zu einem Zeitpunkt vorbereiten und erspart dadurch Rückfragen der Stiftungsaufsicht. Beide Seiten gewinnen darüber hinaus zusätzliche Sicherheit: Der Stiftungsvorstand weist die Ordnungsmäßigkeit seiner Tätigkeit nach, die Stiftungsaufsicht gewinnt zusätzliche Sicherheit in der Beurteilung der Lage der Stiftung.

⁷⁶⁶ FEY [Reporting] (2001), S. 43, zu den Vorschriften für an amerikanischen Börsen notierte Unternehmen.

Schlussbetrachtung

„Nichts ist dauernd als der Wechsel“⁷⁶⁷, dieses Zitat trifft in besonderem Maße auf Stiftungen und damit auf ihre Rechnungslegung zu. Für eine Stiftung, die – wie in der Antike – der Kultuspflege in einem Heiligtum gewidmet war, reichte eine einfache Übersicht der Spendeneinnahmen und Personal- bzw. Sachausgaben aus. Die Stiftungen sind im Laufe der Jahrhunderte nicht nur größer geworden, sie haben auch andere Aufgaben zu bewältigen. Das Grundproblem ihrer Rechnungslegung ist das geblieben: Der Eigentümer des Vermögens (hier: die juristische Person Stiftung) ist ungleich dem Verwalter des Vermögens (hier: Stiftungsvorstand). Die Interessen beider fallen auseinander. Die Problemstellung ist somit die gleiche wie bei Kapitalgesellschaften: Verliert im einen Fall der Anteilseigner sein Geld, wenn die Geschäftsführung schlecht wirtschaftet, verliert es im anderen Fall die Stiftung. Um das Vermögen vor unberechtigten Abflüssen zu schützen, muss der Verwalter die Verwendung nachweisen.

Eine der nach dem Vermögen größten deutschen Stiftungen, die Bertelsmann Stiftung, weist zum 30. Juni 2001 ein Gesamtkapital von EUR 695,6 Mio. aus.⁷⁶⁸ Dies mag im Vergleich zu einem der größten deutschen Konzerne, der Deutschen Bank AG, mit einer Bilanzsumme von EUR 987.846 Mio.⁷⁶⁹ wenig erscheinen. Das Vermögen der Bertelsmann Stiftung ist aber größer als die der meisten deutschen Kapitalgesellschaften, deren Rechnungslegung umfassend geregelt ist. Allein der Vergleich zwischen der Rechnungslegung der Bertelsmann Stiftung und Deutscher Bank AG illustriert das Problem. Denn beide sind nicht vergleichbar. Der zitierte Konzernabschluss der Deutschen Bank ist nach den *International Accounting Standards* aufgestellt. Dadurch ist die Darstellung hinsichtlich Ansatz, Ausweis und Bewertung definiert. Die Bertelsmann Stiftung selber bezeichnet die im Jahresbericht dargestellte Jahresrechnung als „Vermögensübersicht“.⁷⁷⁰ Zwar weist die Stiftung „Aktiva“ und „Passiva“ aus, jeweils unterschieden nach „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Rechnungsabgrenzungsposten“, „Treuhandvermögen“, „Stiftungskapital“, „Rücklagen“, „Rückstellungen“, „Treuhandverbindlichkeiten“ und „Verbindlichkeiten“

⁷⁶⁷ Zitat Ludwig Börnes in einer Denkrede auf Jean Paul am 2. Dezember 1825 in Paris in Anlehnung an Heraklits „παντα ρει“, Nachweise bei *Büchmann* [Geflügelte Worte] (1998), S. 179 f.

⁷⁶⁸ *Bertelsmann Stiftung*: Jahresbericht 2000/2001, Gütersloh 2001, S. 79.

⁷⁶⁹ *Deutsche Bank AG*: Zwischenbericht zum 30. Juni 2001, Frankfurt a. Main 2001, S. 5.

aus. Jedoch würde ein sachverständiger Dritter hierfür die Bezeichnung „Bilanz“ erwarten. Aufgrund der Bezeichnung „Vermögensübersicht“ bestehen allerdings Zweifel, welchen Rechnungslegungsnormen die dargestellten Zahlen entsprechen.

Von einer der wohl größten deutschen Stiftungen, der Heinz Nixdorf Stiftung, wisse man außer ihrer Existenz nichts, formulierte es der damalige Geschäftsführer einer anderen großen deutschen Stiftung.⁷⁷¹ Niemand – außer dem Stifter und Stiftungsvorstand – kenne das Stiftungsvermögen noch den Zweck noch die Tätigkeit der Stiftung. Angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung, die Stiftungen schon aufgrund ihres Vermögens haben, bedarf es transparenter Strukturen. Neben diesem ökonomischen Argument ist auch auf die Tradition hinzuweisen. Stiftungen haben eine lange Geschichte in Deutschland. Ihre Wirkung war immer (auch) eine öffentliche. Es kann nicht angehen, dass die Öffentlichkeit nicht erfährt, wie diese Arbeit finanziert wird. Stiftungen sind keine Geheimorganisationen und keine Privatleute, deren Vermögensverhältnisse keinen Dritten zu interessieren haben.

Zu Beginn des 20. Jahrhunderts genügte es dem Bundesgesetzgeber, im Bürgerlichen Gesetzbuch einen Ordnungsrahmen für die juristische Person Stiftung vorzugeben. Angesichts der überschaubaren Strukturen, die der Dritte Sektor damals hatte, war dies ausreichend. Zu Beginn des 21. Jahrhunderts bedarf es eines modernen Stiftungsrechts. Dazu gehört auch eine (moderne) Regelung der Rechnungslegung. In den Vereinigten Staaten, oft als Vorbild für die Bürgergesellschaft mit vielen Stiftungen genannt, sind die Steuererklärungen aller Stiftungen samt Rechnungslegung öffentlich zugänglich. Die Jahresrechnungen der Stiftungen sind auch vergleichbar – sowohl zwischen den Jahresrechnungen der einzelnen Stiftung als auch zwischen den der Stiftungen. Denn die Rechnungslegungsnormen sind für alle gleich.

Eine derart „blühende Stiftungslandschaft“ wäre auch in Deutschland wünschenswert.

⁷⁷⁰ Bertelsmann Stiftung: Jahresbericht 2000/2001, Gütersloh 2001, S. 79.

⁷⁷¹ Obwohl öffentlich geäußert, wird auf die Angabe des Nachweises aus Gründen des Vertrauensschutzes verzichtet.

Anhang A

Landes-Stiftungsgesetze

Zur Rechnungslegung von Stiftungen bestehen folgende landesrechtliche Regelungen:

Bundesland (StiftG)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegun gsinstrumente
Baden- Württemberg (StiftG BW)	„... nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rechnung zu führen“ (§ 7 Abs. 3)	„... eine Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 9 Abs. 2 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 9 Abs. 2 Nr. 2)
Bayern (BayStiftG)	„Die Stiftungen sind zu einer ordnungsgemäßen Buchführung verpflichtet. Die Buchführungsart können sie im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen selbst wählen.“ (Art. 25 Abs. 1)	„... ein Rechnungsabschluss zu erstellen und mit einer Vermögensübersicht“ (Art. 25 Abs. 2, S. 1)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (Art. 25 Abs. 2, S. 1) „Voranschlag ..., der die Grundlage für die Verwaltung aller Einnahmen und Ausgaben bildet. Durch die Stiftungssatzung kann auf die Aufstellung eines Voranschlags verzichtet werden.“ (Art. 24)
Berlin (StiftG Bln)		„Jahresbericht, der aus einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks sowie entweder einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht oder einem Prüfbericht .. besteht“ (§ 8 Abs. 1 Nr. 2) „Jahresberichte müssen den Anforderungen der Aufsichtsbehörde	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 8 Abs. 2 Nr. 2)

Bundesland (StiftG)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegun gsinstrumente
		entsprechen“ (§ 8 Abs. 1 Nr. 2)	
Brandenburg (StiftGBbg)	„Führung von Büchern“ (§ 12 Abs. 1 S. 1)	„Aufstellung eines Jahresabschlusses“ (§ 12 Abs. 1, S. 1) Vorlage einer „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ (§ 19 Abs. 1)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ (§ 19 Abs.1)
Bremen (BremStiftG)	-	„Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 12 Abs. 2 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ (§ 12 Abs. 2 Nr. 2)
Hamburg (HmbAGBGB)		„Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 13 Abs. 1, lit. c) Bei Stiftungen mit noch lebendem Stifter sind Jahresrechnungen nur bei der STiftungsaufsichtsbe hörde einzureichen, wenn dieser dies wünscht. (§ 14 Abs. 1). Familienstiftungen sind von der Pflicht zur jährlichen Vorlage der Jahresrechnungen befreit, wenn der Vermögensanfall nicht ganz oder teilweise an den Fiskus, eine	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes“ (§ 13 Abs. 1, § 13 Abs. 2)

Bundesland (StiftG)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegungs- instrumente
		juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine Stiftung fällt, die keine Familienstiftung ist (§ 14 Abs. 2)	
Hessen (HStG)		„... eine ordnungsgemäße Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 7 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 7 Nr. 2)
Mecklenburg- Vorpommern (StiftG MV)		„... nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ (§ 9 Abs. 3) „... eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 15 Abs. 2 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 15 Abs. 2 Nr. 2)
Niedersachsen (NdsStiftG)	-	„eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 11 Abs. 2 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 11 Abs. 2 Nr. 2)
Nordrhein- Westfalen (StiftG NW)	Pflicht zur Führung von Büchern (§ 10 Abs. 1)	„Aufstellung eines Jahresabschlusses“ (§ 10 Abs. 1)	
Rheinland- Pfalz (StiftG RhPf)	- fortlaufende Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 17 Abs. 2) - Laufende Erfassung des Vermögens, einschließlich der Zu- und Abgänge (§ 14 Abs. 4)	- „Übersicht“ der „Einnahmen und Ausgaben“ (§ 17 Abs. 2) - „Jahresrechnung“ (§ 17 Abs. 4)	-
Saarland (SaarlStG)		- „nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“

Bundesland (StiftG)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegun gsinstrumente
		Buchführung eine Jahresrechnung aufzustellen“ (§ 5 Abs. 1) - „Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 11 Abs. 2 Nr. 2)	(§ 11 Abs. 2 Nr. 2)
Sachsen (StiftG DDR)	keine Regelung	keine Regelung	keine Regelung
Sachsen- Anhalt (StiftG DDR)	keine Regelung	keine Regelung	keine Regelung
Schleswig- Holstein (StiftG SH)	„Veränderungen des Vermögens und Einnahmen und Ausgaben sind zu erfassen“ (§ 4 Abs. 2)	„... eine ordnungsgemäße Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 10 Abs. 2 Nr. 2)	„Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 10 Abs. 2 Nr. 2)
Thüringen (StiftG DDR)	keine Regelung	keine Regelung	keine Regelung

Anhang B

Stiftungsordnungen der (Erz-)Bistümer

Das Partikularrecht der katholischen Kirche in Deutschland sieht folgende Regelungen vor:

(Erz-)Bistum (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegungsinstrumente
Rottenburg-Stuttgart (Ordnung für nach staatlichem Recht rechtsfähige Kirchliche Stiftungen in der Diözese Rottenburg-Stuttgart vom 26.11.1996 [KABl 1996, 265])	„Die Stiftungen haben nach den Grundsätzen ordnungsgemäß Buchführung Rechnung zu führen und Jahresabschlüsse zu erstellen.“ (§ 4 Abs. 3)	„Am Ende eines jeden Geschäftsjahres ist ein Jahresabschluß zu erstellen. Er ist zusammen mit dem Prüfungsbericht eines Wirtschaftsprüfers, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Steuerberaters dem Diözesanverwaltungsrat vorzulegen.“ (§ 7, S. 1f.)	„Die Stiftung ist verpflichtet, [...] dem Diözesanverwaltungsrat innerhalb von sechs Monaten nach Ende eines jeden Geschäftsjahres einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks vorzulegen.“ (§ 6 Abs. 2 Nr.2)
München und Freising, Bamberg, Augsburg, Eichstätt, Passau, Regensburg und Würzburg (Ordnung für kirchliche Stiftungen in den bayer. (Erz-) Diözesen in der Fassung vom 1. Juli 1997 [ABl. 1997, 304])	Wahl eines Kirchenpflegers „für die Kassen- und Rechnungsführung“ (Art. 14 Abs. 1)	<ul style="list-style-type: none"> - Feststellung eines Haushaltsplanes für das Kalenderjahr als Haushaltsjahr, ggf. außerordentlicher Haushaltsplan, der von der Kirchenverwaltung beschlossen, ausgelegt und von der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde genehmigt werden muss (Art. 26 f.) - Erstellung einer Jahresrechnung „über die Einnahmen und Ausgaben des Rechnungsjahres“ innerhalb von sechs Monaten nach seinem Abschluss (Art. 31 	„Die Kirchenverwaltung erstattet den Kirchengemeindemitgliedern über ihre Arbeit in geeigneter Form jährlich Bericht.“ (Art. 31 Abs. 4)

(Erz-)Bistum (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegun gsinstrumente
		<p>Abs. 1) Die Jahresrechnung hat sämtliche Einnahmen und Ausgaben im Vergleich zu den Ansätzen des Haushaltsplanes, die Restbestände der Finanzmittel sowie den Stand des Vermögens einschließlich der Rücklagen auszuweisen (Art. 31 Abs. 2).</p> <p>- Die Jahresrechnung ist von der Kirchenverwaltung festzustellen (Art. 32) und der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde zur Prüfung vorzulegen (Art. 33).</p>	
Mainz (Stiftungsordnung für das Bistum Mainz vom 19.11.1997)	„Die Stiftung ist in Bezug auf alle Einnahmen und Ausgaben zur ordnungsgemäßen Buchführung [...] verpflichtet.“ (§ 8 Abs.1)	<p>- Pflicht zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung „im Bezug auf alle Einnahmen und Ausgaben“ (§ 8 Abs. 1)</p> <p>- „Der ordnungsgemäße Jahresabschluß ist mit einer Vermögensübersicht“ innerhalb von sechs Monaten nach Schluss eines jeden Jahres dem bischöflichen Ordinariat vorzulegen (§ 8 Abs. 4, S. 1)</p> <p>- Bei Aufstellung eines Haushaltsplanes ist dieser ebenfalls vor Beginn des Geschäftsjahres dem bischöflichen</p>	Vorlage eines „Geschäftsbericht[es]“ über die Erfüllung des Stiftungszwecks innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres beim Bischöflichen Ordinariat einzureichen (§ 8 Abs. 4, S. 1)

(Erz-)Bistum (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegun gsinstrumente
		Ordinariat vorzulegen (§ 8 Abs. 4).	
Erzbistum Hildesheim (Bestimmungen betr. kirchliche Stiftungen im Sinne des § 20 des niedersächsischen Stiftungsgesetzes im Bereich der katholischen Kirche vom 1. August 1981 [Kirchlicher Anzeiger für das Bistum Hildesheim 1981, 229])	Pflicht „zur Führung von Büchern“ (§ 7 Abs. 1, S.1)	Pflicht „zur Aufstellung des Jahresabschlusses“ (§ 7 Abs. 1, S.1)	
Köln, für den nordrhein- westfälischen Teil (Erlass einer Ordnung für kirchliche Stiftungen [ABl Köln 118 [1978], 78])	Pflicht „zur Führung von Büchern“ (§ 7 Abs.1, S.1)	Pflicht „zur Aufstellung des Jahresabschlusses“ (§ 7 Abs. 1)	
Erfurt (Stiftungsordnung für das Bistum Erfurt vom 30. März 1996 [KABl. Nr.5/1996, 2])		<ul style="list-style-type: none"> - Aufstellung, Beratung und Beschluss über den „jährlichen Haushaltsplan der Stiftung“ (§ 10 Abs.2, S. 2; § 12f.) - Erstellung und „Anerkennung“ der „Jahresrechnung“ (§ 10 Abs. 2, S. 2) 	

In den übrigen Jurisdiktionen der katholischen Kirche bestehen keine gesonderten Stiftungsordnungen.

Anhang C

Stiftungsgesetze der Evangelischen Landeskirchen

Die Stiftungsgesetze der Evangelischen Landeskirchen sehen folgende Regelungen vor:

Landeskirche (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegungsinstrumente
Baden (Kirchliches Gesetz über die kirchlichen Stiftungen im Bereich der evangelischen Landeskirche in Baden vom 17. April 1980 [GVBl. 1980, 53])	Entsprechende Anwendungen des kirchlichen Haushaltsgesetzes und der kirchlichen Durchführungsverordnungen (§7 Abs. 1)	<ul style="list-style-type: none"> - Feststellung eines Haushaltsplanes für das Kalenderjahr als Haushaltsjahr, ggf. außerordentlicher Haushaltsplan, der von der Kirchenverwaltung beschlossen, ausgelegt und von der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde genehmigt werden muss (Art. 26 f.) - Erstellung einer Jahresrechnung „über die Einnahmen und Ausgaben des Rechnungsjahres“ innerhalb von 6 Monaten nach seinem Abschluss (Art. 31 Abs. 1) Die Jahresrechnung hat sämtliche Einnahmen und Ausgaben im Vergleich zu den Ansätzen des Haushaltsplanes, die Restbestände der Finanzmittel sowie den Stand des Vermögens einschließlich der Rücklagen auszuweisen (Art. 31 Abs. 2). 	„Die Kirchenverwaltung erstatten den Kirchengemeinden mitgliedern über ihre Arbeit in geeigneter Form jährlich Bericht.“ (Art. 31 Abs. 4)

Landeskirche (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegungsinstrumente
		Die Jahresrechnung ist von der Kirchenverwaltung festzustellen (Art. 32) und der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde zur Prüfung vorzulegen (Art.33). „Die am Ende eines jeden Geschäftsjahres erstellende Jahresrechnung ist dem evangelischen Oberkirchenrat vorzulegen“ (§ 7 Abs. 2)	
Bayern (Bayerisches Kirchengesetz über die kirchlichen Stiftungen (Kirchliches Stiftungsgesetz – KirchStG) vom 9. Dezember 2002 [RS 462, KABL. 2003, 16])	Pflicht der Stiftungsorgane, „nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung Rechnung zu legen. Die Buchführungsart können sie im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen wählen“ (§ 16 Abs. 1)	„Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht“ (§ 16 Abs. 2)	„sofern die kirchliche Stiftung die Protokolle der Sitzungen ihrer Organe nicht zeitnah der kirchlichen Stiftungsaufsichtsbehörde übersendet, ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 16 Abs. 2)
Berlin-Brandenburg (Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen der evangelischen Kirche in Berlin-Brandenburg vom 16. November 1996 [KABL. 1997, 5])	Pflicht „zur Führung von Büchern“ (§ 7, S. 1)	- Pflicht „zur Aufstellung des Jahresabschlusses“ (§ 7, S. 1) - Vorlage einer „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht spätestens 4 Monate nach Abschluß des Geschäftsjahres“ an das Konsistorium (§ 11 Abs. 1, S. 1)	Vorlage eines „Bericht[es] über die Erfüllung des Stiftungszwecks spätestens 4 Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres“ (§ 11 Abs. 1, S. 1)
Bremen (Kirchengesetz über die kirchlichen		Vorlage einer „Jahresabrechnung mit einer	Vorlage „eines Bericht[es] über die Erfüllung

Landeskirche (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegungsinstrumente
Stiftungen vom 13. März 1991 [GVOBl 1991, Nr. 2, Sp. 73])		einer Vermögensübersicht“ des Vorstandes an die Kirchenbehörde auf deren Verlangen (§ 5, S. 2)	die Erfüllung des Stiftungszwecks “ durch den Vorstand an die Kirchenbehörde auf deren Verlangen (§ 5, S. 2)
Hannover (Kirchengesetz über die kirchliche Stiftungsaufsicht vom 8. Dezember 1973 [KABl. 1974, 20])		Vorlagen einer „Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht“ innerhalb von fünf Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres an das Landeskirchenamt (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 Nds StiftG i. V. m. §§ 3, 5 KG)	Vorlage eines „Bericht[es] über die Erfüllung des Stiftungszwecks“ innerhalb von fünf Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres an das Landeskirchenamt (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 Nds StiftG i. V. m. §§ 3, 5 KG)
Rheinland (Kirchengesetz über die kirchliche Aufsicht für rechtsfähige kirchliche Stiftungen in der Fassung vom 15. Januar 1998 [KABl. 1998, 58])	Keine Regelung	Keine Regelung	Keine Regelung
Sachsen (Kirchengesetz über die kirchliche Stiftungsaufsicht vom 5. April 1995 [ABl. 1995, A 66])		Vorlage der „Jahresrechnung mit einer Vermögens- und Schuldenübersicht [...] innerhalb vom 8 Monaten nach Schluß eines Geschäftsjahres“ bei der kirchlichen Aufsichtsbehörde (§ 5 Abs. 1, lit. b)	Bericht über „die Erfüllung des Stiftungszwecks innerhalb von 8 Monaten nach Schluß eines Geschäftsjahres“ bei der kirchlichen

Landeskirche (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegu ngsinstrumente
			Aufsichtsbehörd e (§ 5 Abs. 1, lit. b)
Kirchenprovinz Sachsen (Kirchengesetz über kirchliche Stiftungen in der evangelischen Kirche der Kirchenprovinz Sachsen vom 19. November 1994 [ABl. 1994, 164])	-	Vorlage der „geprüften Jahresabschlüsse, insbesondere im Hinblick auf das Stiftungsvermögen“, jeweils bis zum 30. Juni eines Jahres beim Konsistorium (§ 7 Abs. 5)	Vorlage eines „Tätigkeitsberic ht[es] des Vorjahres beim Konsistorium“ (§ 7 Abs. 5)
Westfalen (Kirchengesetz über rechtsfähige evangelische Stiftungen des privaten Rechts vom 4. November 1977 [KABl. 1977, 145])	Sinngemäße Anwendung der Vorschriften der Ordnung für die Vermögens- und Finanzverwaltung der Kirchengemeinden, der Kirchenkreise und der Verbände von Kirchengemeinden und Kirchenkreisen in der evangelischen Kirche in Westfalen (Verwaltungsordnung), (§ 5 Abs. 1); „Evangelische Stiftungen, die ihren Auftrag nach Art eines Geschäftsbetriebes unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wahrnehmen und vor dem 1. Januar 1978 entstanden sind, werden dann ordnungsgemäß verwaltet, wenn Bücher nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung geführt, Jahresabschlüsse aufgestellt und diese Jahresabschlüsse unter Einbeziehung der Buchführung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Abschlußprüfer) geprüft werden.“ (§ 5 Abs. 2)		
Württemberg (Verordnung des Oberkirchenrats über die Stiftungsaufsicht in der Fassung der Verordnung vom 20. November 1990 [ABl. Bd. 54, 300])		„Die am Ende eines jeden Geschäftsjahres zu erstellende Jahresrechnung ist dem Oberkirchenrat zusammen mit dem Prüfungsbericht eines anerkannten Wirtschaftsprüfers vorzulegen“ (§ 5 Abs. 1)	

Landeskirche (Stiftungsordnung)	Buchführung	Rechnungslegung	Weitere Rechnungslegu ngsinstrumente
Evangelisch- Reformierte Kirche in Bayern	Keine Regelung	Keine Regelung	Keine Regelung

Anhang D

Gliederung der Bilanz einer Stiftung

Bilanz zum 31. Dezember XXXX			
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	I.	Stiftungskapital
	1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten		1. Grundstockvermögen
	2. Geschäfts- oder Firmenwert		2. Zustiftungen
	3. Geleistete Anzahlungen		III. Kapitalerhaltungsrücklage
II.	Sachanlagen		III. Ergebnismrücklagen
	1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken		IV. Mittelvortrag
	2. Technische Anlagen und Maschinen	B.	Sonderposten
	3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung		1. Sonderposten für geförderte Investitionen
	4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau		2. Sonderposten für noch nicht verbrauchte Zuwendungen
III.	Finanzanlagen	C.	Rückstellungen
	1. Anteile an verbundenen Unternehmen		1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
	2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen		2. Steuerrückstellungen
	3. Beteiligungen		3. Sonstige Rückstellungen
	4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	D.	Verbindlichkeiten
	5. Wertpapiere des Anlagevermögens		1. Anleihen
	6. Sonstige Ausleihungen		2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
B.	Umlaufvermögen		3. Erhaltene Anzahlungen
I.	Vorräte		4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
	2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen		6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
	3. Fertige Erzeugnisse und Waren		7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
	4. Geleistete Anzahlungen		8. Sonstige Verbindlichkeiten
II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		-- davon aus Steuern
	1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		-- davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
	2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen	E.	Rechnungsabgrenzungsposten
	3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht		
	4. Sonstige Vermögensgegenstände		
III.	Wertpapiere		
	1. Anteile an verbundenen Unternehmen		
	2. Genossenschaftsanteile		
	3. Sonstige Wertpapiere		
IV.	Flüssige Mittel		
C.	Rechnungsabgrenzungsposten		

Anhang E

Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung einer Stiftung

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen/Leistungen
3. Andere aktivierte Eigenleistungen
4. Sonstige betriebliche Erträge
-- davon Erträge aus der Auflösung von Sonderposten
5. Materialaufwand
 - 5a. Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - 5b. Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand
 - 6a. Löhne und Gehälter
 - 6b. Soziale Abgaben und Aufwendungen für die Altersversorgung und für Unterstützung
-- davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen
 - 7a. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
 - 7b. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Stiftung üblichen Abschreibungen überschreiten
 - 7c. außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
 - 7d. Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen
-- davon Einstellungen in Sonderposten
9. Erträge aus Beteiligungen
-- davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
-- davon aus verbundenen Unternehmen
 - 10a. Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen
 - 10b. Erträge aus Verlustübernahme
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
-- davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
-- davon aus verbundenen Unternehmen
 - 12a. Abschreibungen auf Finanzanlagen
 - 12b. Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen
 - 12c. Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne
 - 12d. Aufwendungen aus Verlustübernahme
13. Sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen
-- davon an verbundenen Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. Außerordentliche Erträge
16. Außerordentliche Aufwendungen
17. Außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
 - 18a. Latente Steuererträge
 - 18b. Latente Steueraufwendungen
19. Sonstige Steuern
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Anhang F

Gliederung der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

Zeile

	I.	<u>Überschuss aus laufender Tätigkeit</u>
1		Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb
2	+	Einnahmen aus Zuschüssen
3	+	Zuschüsse öffentlicher Zuschussgeber
4	+	Zuschüsse privater Zuschussgeber
5	+	Einnahmen aus Zuwendungen
6	+	Geldspenden
7	+	Sachspenden
8	+	Erbschaften und Vermächtnisse
9	+	Geldbußen
10	-	satzungsgemäße Leistungen
11	-	Personalausgaben
12	-	Sachausgaben
13	+	Sonstige Einnahmen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
14	+	Vereinnahmte Steuern (insbesondere USt)
15	+	Übrige Sonstige Einnahmen
16	-	Sonstige Ausgaben, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
17	-	Verausgabte Steuern (insbesondere USt)
18	-	Übrige Sonstige Ausgaben
19	+	Einnahmen aus außerordentlichen Posten
20	-	Ausgaben aus außerordentlichen Posten
21	=	Überschuss aus laufender Tätigkeit

II. Überschuss aus der Investitionstätigkeit

22	Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
23	- Ausgaben für Investitionen in das Sachanlagevermögen
24	+ Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
25	- Ausgaben für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
26	+ Einnahmen aus der Umschichtung und Zuwendung von Grundstockvermögen und Zustiftungen (soweit nicht Finanzanlagevermögen)
27	- Ausgaben aus der Umschichtung und Verwendung von Grundstockvermögen und Zustiftungen (soweit nicht Finanzanlagevermögen)
28	- Anschaffungskosten des Anlagevermögens (einschließlich Anschaffungsnebenkosten)
29	- Veräußerungskosten
30	= <u>Überschuss aus der Investitionstätigkeit</u>

III. Finanzierungsfreisetzung/Finanzierungsbedarf

31	+/- Überschuss aus laufender Tätigkeit (aus Zeile 21)
32	+/- Überschuss aus der Investitionstätigkeit (aus Zeile 30)
33	= <u>Finanzierungsfreisetzung/Finanzierungsbedarf</u>

IV. Überschuss aus dem Finanzbereich

34	Einnahmen aus der Zuführung von Eigenkapital (Stiftungen und Zustiftungen)
35	+ Einnahmen aus der Zuwendung von Grundstockvermögen und Zustiftungen (soweit aus Finanzanlagevermögen)
36	+ Dividenden, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen
37	+ Zinsen
38	+ Sonstige Erträge
39	- Ausgaben für den Erhalt des Grundstockvermögens und Zustiftungen (soweit Finanzanlagevermögen)
40	- Zinsen
41	- Übrige Ausgaben
42	+ Einnahmen aus der Umschichtung von Grundstockvermögen und Zustiftungen (soweit aus Finanzanlagevermögen)
43	- Ausgaben aus der Umschichtung und Verwendung von Grundstockvermögen und Zustiftungen (soweit aus Finanzanlagevermögen)
44	- Anschaffungskosten des Finanzanlagevermögens (einschließlich Anschaffungsnebenkosten)
45	- Veräußerungskosten
46	+ Einnahmen aus der Veräußerung von anderem Finanzvermögen

47	-	Ausgaben aus der Veräußerung von anderem Finanzvermögen
48	-	Anschaffungskosten des Finanzvermögens (einschließlich Anschaffungsnebenkosten)
49	-	Veräußerungskosten
50	+	Einnahmen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von Krediten
51	-	Ausgaben aus der Tilgung von Anleihen und Krediten
52	-	Zinsausgaben
53	-	Zinsausgaben für kurzfristige Verbindlichkeiten
54	-	Zinsausgaben für langfristige Verbindlichkeiten
55	-	Zinsähnliche Ausgaben
56	=	Überschuss aus dem Finanzbereich

	V.	<u>Erhöhung/Verminderung des Bestandes an Geldmitteln</u>
57	+/-	Finanzierungsfreisetzung/Finanzierungsbedarf (aus Zeile 33)
58	+/-	Überschuss aus dem Finanzbereich (aus Zeile 56)
59	=	Erhöhung/Verminderung des Bestandes an Geldmitteln
60	+	Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Anfang der Periode
61	=	Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Ende der Periode

Anhang G

Gliederung der Vermögensrechnung

A. Besitzposten

- I. Langfristige Besitzposten
 - 1. Immaterielle Vermögensgegenstände
 - 2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, einschließlich Bauten
 - 3. Übrige Sachanlagen
 - 4. Finanzanlagen
- II. Kurzfristige Besitzposten
 - 1. Vorräte
 - 2. Wertpapiere, soweit nicht unter Finanzanlagen auszuweisen
 - 3. Flüssige Mittel
 - 4. Forderungen und übrige Vermögensgegenstände

B. Schuldposten

- I. Rücklagen
 - 1. Kapitalerhaltungsrücklage
 - 2. sonstige Rücklagen
- II. Ungewisse Verbindlichkeiten
 - Ungewisse Verbindlichkeiten
- III. Verbindlichkeiten
 - 1. Verbindlichkeiten aus erteilten Zusagen
 - 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - 3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - 4. übrige Verbindlichkeiten

C. Stiftungskapital

(= A. *Besitzposten* abzüglich B. *Schuldposten*)

Normen und Gesetzesmaterialien

Gesetze

AGBGBHmbg	Ausführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch Hamburg
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung (AO 1977)
BayStiftG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BlnStiftG	Berliner Stiftungsgesetz
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz (BremStiftG)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche
EStG	Einkommensteuergesetz
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätze-gesetze – HGrG)
HStiftG	Hessisches Stiftungsgesetz
NdsStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
SaarlStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
StiftG BaWü	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
StiftG DDR	Gesetz über die Bildung und Tätigkeit von Stiftungen - Stiftungsgesetz - [der Deutschen Demokratischen Republik]
StiftG MV	Stiftungsgesetz für das Land Mecklenburg-Vorpommern
StiftG NRW	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StiftG R-P	Stiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
StiftG S-H	Gesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts (Stiftungsgesetz) Schleswig-Holstein
StiftGBbg	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
UmwG	Umwandlungsgesetz (UmwG)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)
UStG	Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG 1999)

Gesetzesmaterialien

Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, herausgegeben und bearbeitet von B. Mugdan. I. Band: Einführungsgesetz und Allgemeiner Theil. Berlin: R. v. Decker 1899.
[zitiert: *Materialien* (1899)].

Motive der 1. Kommission zum allgemeinen Theile des BGB, enthalten in: *Materialien* (1899), op. cit., S. 359-567.
[zitiert: *Motive* (1899)].

Bundesrat: Gesetzesantrag des Landes Hessen: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG). *BR-Drks.* 752/99 vom 20. Dezember 1999.
[zitiert als: *Bundesrat* [StiftRReformG] (1999)]

Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen: Entwurf eines Gesetzes zur Förderung des Stiftungswesens (StiftFördG). *BT-Drks.* 13/9320 vom 1. Dezember 1997.
[zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftFördG-E] (1997)]

Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf der Fraktion der F.D.P.: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (StiftRReformG). *BT-Drks.* 14/336 vom 28.

Januar 1999.

[zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (1999)]

Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf der Fraktion der F.D.P.: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Stiftungsrechts (Stiftungsrechtsreformgesetz). *BT-Drks. 14/5831* vom 4. April 2001.

[zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftRReformG-E] (2001)]

Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts. *BT-Drks. 14/8277* vom 20. Februar 2002.

[zitiert als: *Deutscher Bundestag* [StiftRModG-E] (2002)]

Deutscher Bundestag: Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts. *BT-Drks. 14/8765* vom 11. April 2002.

[zitiert als: *Bundesregierung* [StiftRModG-E] (2002)]

Deutscher Bundestag: Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss): a) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 14/8277 – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts; b) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksache 14/8765 – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts; c) zu dem Gesetzentwurf der Abgeordneten Hans-Joachim Otto (Frankfurt), Rainer Funke, Dr. Edzard Schmidt-Jortzig, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der F.D.P. – Drucksache 14/5811 – Entwurf eines Gesetzes für eine Reform des Stiftungsrechts (Stiftungsrechtsreformgesetz). *BT-Drks. 14/8894* vom 24. April 2002.

[zitiert als: *Rechtsausschuss* [Beschlussempfehlung] (2002)]

Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft (jetzt: Union)

Europäische Gemeinschaft: Vierte Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts.

[zitiert als: IV. EG-Richtlinie]

Richtlinien der Wirtschaftsprüferkammer

Wirtschaftsprüferkammer [Richtlinien] (1987): Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer – Berufsrichtlinien, festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer. Stand: 12. März 1987, *Düsseldorf: Wirtschaftsprüferkammer*.

Deutsche Rechnungslegungsstandards

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [DRS 2] (2000):

Kapitalflussrechnung. Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2), *BAnz. Nr. 103/2000* vom 31. Mai 2000.

Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer

Institut der Wirtschaftsprüfer/Hauptfachausschuss [HFA 1/1995] (1995): Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses, *WPg* 1995, 211.

Institut der Wirtschaftsprüfer/Hauptfachausschuss [RS HFA 5] (2000): IDW
Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen. Stand:
25.2.2000, *FN* 2000, 129 = *WPg* 2000, 391.

Institut der Wirtschaftsprüfer/Hauptfachausschuss [PS 740] (2000): IDW
Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740). Stand: 25.2.2000, *FN*
2000, 142 = *WPg* 2000, 385.

Verwaltungsanweisungen

Bundesministerium der Finanzen [AEAO] (1998): Anwendungserlaß zur
Abgabenordnung – Schreiben vom 17. Juli 1998 – IV A 4 – S 0062 – 13/98,
zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 6. März 2000, IV A 4 – S 0062 –
1/00 I, *BStBl I* 2000, S. 189.
[zitiert als: AEAO zu § der AO, Nr.]

Bundesministerium der Finanzen [EStR] (2001): Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur
Anwendung des Einkommensteuerrechts — EStR 2001 — vom 23. November
2001, *BStBl I* 2001, Sondernummer 2/2001, S. 3.
[zitiert als: EStR, Abschnitt, Absatz]

Innenminister des Landes Nordrhein-Westfalen [RdErl.] (1978): Hinweise zur
Anwendung des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (StiftG
NW), RdErl. d. Innenministers v. 20. Mai 1978 – I C 4/17-42.7, *Typoskript*.
[zitiert als: *NRW* [RdErl.] (1978)].

Literaturverzeichnis

- Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, herausgegeben von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse unter Mitarbeit von Roman Seer und Peter Brandis. 16. Auflage. Köln: O. Schmidt. 1996 ff.
[zitiert: BEARBEITER [TK] (1996 ff), §, Rz.].
- ADLER/DÜRING/SCHMALTZ. *Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes*, bearbeitet Karl-Heinz Forster, Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann, Hans-Peter Müller, Günter Siepe, Klaus Stolberg. 6. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel 1995 ff.
[zitiert als: ADS §, Tz.]
- ALTENBURGER, Otto A. [IAS] (1999): Besitzen IAS-konforme Jahres- und Konzernabschlüsse im Hinblick auf die Unternehmens- und Konzernsteuerung Vorteile gegenüber den Rechnungslegungstraditionen im deutschen Sprachraum. *Fortschritte im Rechnungswesen*, op. cit., S. 533-552, als Diskussionspapier unter gleichem Titel veröffentlicht als *Regensburger Diskussionsbeiträge zu Wirtschaftswissenschaft Nr. 319*, Regensburg: Universität Regensburg - Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät 1998.
- ANONYMUS (bho) [Jahr] (2001): Fast 600 neue Stiftungen im vergangenen Jahr. FAZ, Jg. 2001, Nr. 125 (31. Mai 2001), S. 19.
- Arbeitsgruppe [Bericht] (1977): Bericht der interministeriellen Arbeitsgruppe „Stiftungsrecht“ zu Fragen einer Neugestaltung des Stiftungsrechts. *Deutsches Stiftungsleben 1966 – 1976*. op. cit., S. 361-428.
- AUGSTEN, Ursula [Neuregelung] (2000): Die Neuregelung des Spendenrechts zum 1.1.2000. *DStR*, Jg. 38, Nr. 15 (14. April 2000), S. 621 – 624.
- BADER, Axel; MACKNOW, Joachim [Blickpunkt] (2000): Blickpunkt Steuern 2/2000, *nwb*, Nr. 7 (14. Februar 2000), S. 519-526.
- Beck'scher Bilanz-Kommentar. *Handels- und Steuerrecht — §§ 238 bis 339 HGB —*, herausgegeben von Wolfgang Dieter Budde, Hermann Clemm, Helmut Ellrott, Gerhart Förtschle, Martin Hoyos, 4., völlig Neubearb. Aufl., München: Beck 1999.
[zitiert als: BEARBEITER [BeckBilKom] (1999), §, Rz.).
- BECKER, Hans-Jürgen [Städel-Paragraph] (1984): Der Städel-Paragraph (§ 84 BGB). *Festschrift H. Hübner*, op. cit., S. 21-33.
- BECKER, Hans-Jürgen [Städel-Paragraph] (1990): Städel-Paragraph. *HRG*, Band 4, op. cit., Sp. 1847-1849.
- BECKER, Hans-Jürgen [Stiftungen] (2000): Stiftungen, kirchliche II [Reformation bis Neuzeit]. *TRE*, Band XXXII, op. cit., Sp. 170-174.
- Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19. Oktober 2001, herausgegeben vom Bundesministerium der Justiz, abgedruckt in Auszügen in: *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. VI-XII.
[zitiert: Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht (2001), S.].
- BERNDT, Hans [Stiftung] (1998): *Stiftung und Unternehmen*. 6., überarb. u. erw. Aufl. Herne, Berlin: nwb.
- BOOCHS, Wolfgang [Stiftungen] (1995): Die Besteuerung von Stiftungen. *nwb F. 2*, S. 6397–6416 (= Nr. 33 v. 25. August 1995).

BORGOLTE, Michael [Stiftungen] (2000): Stiftungen, kirchliche I [Alte Kirche und Mittelalter]. *TRE*, Band XXXII, op. cit., Sp. 167-170.

- BREUTIGAM, Axel; BLERSCH, Jürgen; GOETSCH, Hans-W. [InsO] (2000):
Insolvenzrecht. Kommentierung der Insolvenzordnung mit Antragsmustern für
die Rechtspraxis. Berliner Praxiskommentare. Loseblatt, Stand: März 2000.
Berlin: Haufe
[zitiert: BEARBEITER [InsO] (2000), §, Rz.]
- BRÖMMLING, Ulrich F. [Bürgerstiftungen] (2001): Namensschutz für Bürgerstiftungen.
Der Arbeitskreis Bürgerstiftungen kam zu seiner 8. Tagung in Schöppingen
zusammen. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 9-11.
- BRÖMMLING, Ulrich F. [Stifter] (2000): Stifter verdienen Anerkennung und
Ermunterung. *FAZ*, Jg. 2000, Nr. 108 (10.05.2000), S. W 1.
- Büchmann. Geflügelte Worte. Der klassische Zitatenschatz*, bearb. Von Winfried
Hofmann. 41. Aufl. Berlin: Ullstein 1998. [zitiert: *Büchmann* [Geflügelte Worte]
(1998), S.].
- BUCHNA, Johannes [Aussagekraft] (2000): Die Aussagekraft der Stiftungsabschlüsse.
Rechnungslegung von Stiftungen aus der Sicht der Finanzverwaltung. *DS*, Jg.
2000, Nr. 2/2000, S. 60-61.
- BURGER, Anton; BUCHHART, Anton [Integration] (2000): Integration des
Rechnungswesens im Shareholder Value-Ansatz. *DB*, Jg. 54, Nr. 11 (16. März
2001), S. 549-554.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V.* [Bundesverband] (2001): *Der
Bundesverband stellt sich vor*, o.O. [Berlin], o. J. [2001].
- Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V.* [Jahr] (2001): Pressemitteilung. 2000 gutes
Jahr für Stiftungen. *Pressemitteilung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen
e. V.*, o.O. [Berlin], o. J. [2001], S. 1.
- CARSTENSEN, Carsten [Erhaltung] (1996): Die ungeschmälerte Erhaltung des
Stiftungsvermögens. *WPg*, Jg. 49, Nr. 22 (15. November 1996), S. 781-793.
- CARSTENSEN, Carsten [Stiftungen] (1994): *Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung
und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen*. Frankfurt a. Main, Berlin,
Bern, New York, Paris, Wien: Lang (zugleich: *Diss. rer. pol.* Universität
Hannover).
- COENENBERG, Adolf Gerhard [JA] (2000): *Jahresabschluß und
Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche,
steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS, US-GAAP*. 17.,
völlig neu bearb. u. erw. Aufl. Landsberg/Lech: Verl. Moderne Industrie.
- COING, Helmut [Epochen] (1971): *Epochen der Rechtsgeschichte in Deutschland*. 2.
Aufl. München: Beck.
- Corpus Iuris Civilis. Text und Übersetzung auf der Grundlage der von Theodor
Mommsen und Paul Krüger besorgten Textausgaben*, herausgegeben von Okko
Behrends, Rolf Knüttel, Berthold Kupisch, Hans Hermann Seiler. Band I:
Institutionen. 2., verb. u. erw. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller 2000.
[zitiert: *CICiv* [Inst.] (2000), Abschnittsnummer].
- CROIX, G. E. M. de Ste [Acc] (1956): Greek and Roman Accounting. *Studies in the
History of Accounting*, op. cit., S. 14-74.
- Deutscher Kulturrat* [Artikelgesetz] (2001): Deutscher Kulturrat fordert Artikelgesetz
„Steuerliche Behandlung von Kunst und Kultur“ sowie entsprechende
Änderungen sonstiger steuerlicher Vorschriften, verabschiedet am 12. Dezember
2001. *Typoskript*. Bonn: Deutscher Kulturrat, o. J. [2001].
- Deutscher Kulturrat, Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. und Deutscher Städte-
und Gemeindebund* [Reform] (2001): Reform des Stiftungsprivatrechts zügig
umsetzen! Gemeinsame Erklärung des Deutschen Kulturrates, des
Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und des Deutschen Städte- und

- Gemeindebundes vom 10. Oktober 2001. *Deutscher Kulturrat aktuell*. November 2001, S. 8-9.
- Deutsches Stiftungswesen 1948 - 1966*, herausgegeben von Albert K. Franz, Hans Liermann, Hans Helmut zur Nedden, Götz Freiherr von Pölnitz. Tübingen: Mohr 1968.
- Deutsches Stiftungswesen 1966 - 1976*, herausgegeben von Rolf Hauer, Hans Pilgram, Winfrid Freiherr von Pölnitz-Egloffstein. Tübingen: Mohr 1977.
- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen/Arbeitsbereich Spenden-Siegel* [Spenden-Siegel] (2001): *DZI Spenden-Siegel: Zeichen für Vertrauen. Leitlinien und Ausführungsbestimmungen für überregional spendensammelnde Organisationen mit sozialer, insbesondere humanitär-karitativer Zielsetzung*. 4., überarb. Fassung Berlin: DZI.
[zitiert als DZI [Spenden-Siegel] (2001)]
- Die Verwaltung einer Stiftung. Ratgeber für Stiftungsverwalter*, herausgegeben vom Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V., Bonn: Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V.
[zitiert: *Bundesverband Deutscher Stiftungen* [Verwaltung] (1993), S.].
- DRUKARCZYK, Jochen [TPF] (1993): *Theorie und Politik der Finanzierung*. 2., völlig neugestaltete Aufl. München: Vahlen.
- DRUKARCZYK, Jochen [Unternehmensbewertung] (1998): *Unternehmensbewertung*, 2., überarb. u. erw. Aufl. München: Vahlen.
- DÜRR, Heinz [Neuordnung] (2001): *Die Neuordnung der Carl-Zeiss-Stiftung. Vortrag beim 2. Treffen des Gesprächskreises „Stiftungsprivatrecht“ am 20. April 2001 an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena*. [Veröffentlichung des Tagungsbandes geplant].
- Einkommensteuergesetz*, herausgegeben von Ludwig Schmidt. 20. völlig Neubearb. Aufl., München: Beck 2001.
[zitiert: Bearbeiter [L. Schmidt] (2001), § , Rz.]
- Ein modernes Stiftungsprivatrecht zur Förderung und zum Schutz des Stiftungsgedankens. 1. Tagung des „Gesprächskreises Stiftungsprivatrecht“ in Jena. Dokumentation der 1. Tagung des Gesprächskreises „Stiftungsprivatrecht“ in Jena vom 17. Bis 18. April 2000 und der vorangegangenen Tagungen des Gesprächskreises „Stiftungsrecht“*, herausgegeben vom Bundesverband Deutscher Stiftungen. Berlin: Bundesverband Deutscher Stiftungen e. V. 2001.
[zitiert als *Gesprächskreis Stiftungsprivatrecht*]
- ENNECCERUS, Ludwig; NIPPERDEY, Hans Carl [AT] (1959): *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts. Erster Halbband: Allgemeine Lehren, Personen, Rechtssubjekte*. 15., Neubearb. Aufl. Tübingen: Mohr.
- 1. Dessauer Stiftungsbuch – Wegweiser für Stifter und Chronik einer Stiftungslandschaft zwischen 1945 und 2001*, hrsg. vom Regierungspräsidium Dessau. Dessau: Regierungspräsidium 2001.
- European Foundation Centre* [Code] (1996): *EFC Code of Practice Task Force: Revised Principles of Good Practice. codex*, Januar 1996.
[zitiert: *EFC* [Code] (1996), Abschnitt].
- Expertenkommission zur Reform des Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts. Materialien*, herausgegeben von der Bertelsmann Stiftung und dem Maecenata Institut für Dritter-Sektor-Forschung. Loseblatt, Gütersloh: Bertelsmann Stiftung 1999ff.
[zitiert als: *Expertenkommission*].

- FEENSTRA, Robert [Foundations] (1998): Foundations in Continental Law since 12th Century: The Legal Person Concept and Trust-like Devices. *Itinera Fidei*, op. cit., S. 305-326.
- Festschrift für Heinz Hübner zum 70. Geburtstag am 7. November 1984*, herausgegeben von Gottfried Baumgärtel, Hans-Jürgen Becker, Ernst Klingmüller, Andreas Wacke. Berlin, New York: de Gruyter 1984.
[zitiert: *Festschrift H. Hübner* (1984)]
- FEY, Gerd [Reporting] (2001): Adressatenorientierte US-Rechnungslegung: vom „Financial Reporting“ zum „Business Reporting“. *Int. Grds.*, op. cit., S. 31-67.
- FLUME, Werner [JP] (1983): *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts. Erster Band. Zweiter Teil. Die juristische Person*. Berlin, Heidelberg, New York, Tokyo: Springer.
- Fortschritte im Rechnungswesen. Vorschläge für Weiterentwicklungen im Dienste der Unternehmens- und Konzernsteuerung durch Unternehmensorgane und Eigentümer. Gerhard Seicht zum 60. Geburtstag*, hrsg. von Otto A. Altenburger, Otto Janschek und Heinrich Müller. Wiesbaden: Gabler 1999.
- GALLI, Albert [Anforderungen] (1997): Anforderungen an das externe Rechnungswesen nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine. *BBK*, F. 4, S. 1723-1728 (= Nr. 18 v. 19. September 1997, S. 905-910).
- GOERDELER, Reinhard [Publizität] (1992): Publizität der Rechnungslegung in Rückblick und Ausblick. *Rechnungslegung. Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften. Festschrift für Karl-Heinz Forster*, herausgegeben von Adolf Moxter, Hans-Peter Müller, Rolf Windmüller und Klaus von Wysocki. Düsseldorf: IDW-Verlag 1992, S. 235-252.
- GOERDELER, Reinhard [Rechtsform] (1948): Die Stiftung als Rechtsform für wirtschaftliche Unternehmen. *Diss. iur.* Heidelberg.
- GRONEMANN, Josef [Rechnungslegung] (2000): Durch Rechnungslegung dokumentieren und informieren. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 45-46.
- GRONEMANN, Josef [Rele] (2000): Durch Rechnungslegung dokumentieren und informieren. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 45-46.
- Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Band Ia, herausgegeben von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber. 4. grdl. überarb. u. wesentl. erw. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
[zitiert: BEARBEITER [HdR Ia] (1995), §, Rz.]
- Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*, herausgegeben von Joseph Listl und Dietrich Pirson, 2., grundlegend neubearb. Aufl., Berlin: Duncker und Humblot 1994.
[zitiert als: *HdbStKirchR*].
- Handbuch des Stiftungsrechts*, begründet von Werner Seifart, herausgegeben von Axel Freiherr von Campenhausen. 2., völlig überarb. Aufl., München: Beck 1999.
[zitiert als: BEARBEITER [HdbStiftR] (1999), §, Rz.].
1. Aufl.: herausgegeben von Werner Seifart, München: Beck 1987.
[zitiert als: BEARBEITER [HdbStiftR] (1987), §, Rz.].
- Handbuch Stiftungen: Ziele - Projekte - Management - Rechtliche Gestaltungen*, herausgegeben von der Bertelsmann Stiftung, Wiesbaden: Gabler 1998.
[zitiert als: BEARBEITER [HdbStift] (1998), S.].
- Handwörterbuch der Revision*, herausgegeben von Klaus von Wysocki und Adolf G. Coenenberg, 2. Aufl. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel 1992.
[zitiert als: *HWRev*]
- Handwörterbuch des Rechnungswesens*, herausgegeben von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer. 3., völlig neu gestaltete und erg. Aufl. Stuttgart: Schäffer-

- Poeschel 1993
[zitiert als: *HRW*, Band und Spalten]
- Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte*, herausgegeben von Adalbert Erler und Ekkehard Kaufmann unter philologischer Mitarbeit von Ruth Schmidt-Wiegand, mitbegründet von Wolfgang Stammer. Berlin: E. Schmidt 1960 ff.
[zitiert als: *HRG*, Band und Spalten; als Jahr der Veröffentlichung der einzelnen Beiträge wird das Jahr genannt, in dem der betreffende Band komplett erschienen war]
- HEIMERL, Hans; PREE, Helmut [Hdb] (1993): *Handbuch des Vermögensrechts der katholischen Kirche unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsverhältnisse in Bayern und Österreich*. Regensburg: Pustet.
- HEINHOLD, Michael [Aspekte] (1981): Betriebswirtschaftliche Aspekte zur Stiftung als Unternehmensrechtsform, insbesondere bei Familienunternehmen. *Das Wirtschaftsstudium*. Jg. 10, Nr. 1 (Januar 1981), S. 16 - 22.
- HENNERKES, Brun-Hagen; SCHIFFER, K. Jan [StiftR] (1996): *Stiftungsrecht*. Frankfurt a. Main: Fischer.
- Herrmann/Heuer/Raupach. Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar*, herausgegeben von Arndt Raupach, Uwe Clausen, Hans-J. Kanzler, Wolfgang Kumpf, Ulrich Prinz, 21. Aufl., München: O. Schmidt 1950 - 1996.
[zitiert als: BEARBEITER [HHR] (1950 ff.), §, Tz.).
- A History of Accounting and Accountants*, herausgegeben von Richard Brown. Edinburgh 1905. Nachdruck 1968: New York: Kelley und London: Cass.
[zitiert: *History* (1905)]
- HÖFER, Bernd J. [Standardisierung] (2000): Nationale Standardisierung statt Internationalisierung? Ein Diskussionsbeitrag. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 54-56.
- HOMMEL, Michael [Bilanzierung] (1998): *Bilanzierung immaterieller Anlagewerte*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- HOMMEL, Michael [Grundsätze] (1992): *Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse*. Wiesbaden: Gabler (zugl. *Diss. rer. pol.* Frankfurt a. Main 1991).
- HOPT, Klaus J. [HGB] (1995): *Handelsgesetzbuch*. 29., völlig Neubearb. u. erw. Aufl. München: Beck.
- HOPT, Klaus J. [HGB] (2000): *Handelsgesetzbuch*. 30., Neubearb. u. erw. Aufl. München: Beck.
- IKELS, Dirk [259] (1976): Die Rechnungslegung gemäß § 259 Abs. 1 BGB. *Diss. iur.* Hamburg.
- International Accounting-Standards: eine Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASC*, herausgegeben von KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft. Düsseldorf: IDW-Verlag 1999.
[zitiert als KPMG [IAS] (1999)]
- International Committee on Fund Raising Organizations [Code] (1997): ICFO's Code of Standards*. Typoskript. O. O. [Amsterdam]: ICFO, o. J. [1997].
[zitiert: ICFO [Code] (1997), Abschnitt]
- Internationale Grundsätze für Rechnungslegung und Prüfung. Vorträge vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e. V.*, herausgegeben von Jörg Baetge. Düsseldorf: IDW-Verlag 2001.
[zitiert: *Int. Grds.*]
- Itinera Fiduciae: trust und Treuhand in historical perspective*, herausgegeben von Richard Helmholz und Reinhard Zimmermann. Berlin: Duncker und Humblot 1998.

- JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. [Theory] (1983): Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Jg. 3 (1976), S. 305 - 360.
- Julius von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, herausgegeben von Günther Beitzke. 12. Aufl. Berlin 1980.
[zitiert: BEARBEITER [Staudinger] (1980), §, Rz.]
- KIEBLING, Heinz; BUCHNA, Johannes [Gemeinnützigkeit] (2000): *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*. 7. Aufl. Achim: Fleischer.
- KIRCHHOF, Paul [Kirchen] (1994): Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts. *HdbStKirchR*, S. 651-687.
- KIRMSE, Doreen [Suche] (2001): Auf der Suche nach der idealen Rechtsform. Stiftungen als Träger von Kultureinrichtungen – ein Tagungsbericht. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 7-8.
- KLUGE. *Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache*, bearbeitet von Elmar Seebold. 23., erw. Aufl. Berlin, New York: de Gruyter 1999.
[zitiert: KLUGE [Etymologisches Wörterbuch] (1999), S.].
- KLUNZINGER, Eugen [GesR] (1993): *Grundzüge des Gesellschaftsrechts*, 8., verb. Aufl. München: Vahlen.
- KÖGEL, Rainer [Anspruch] (2001): Stifter sollen Anspruch auf Anerkennung haben. *FAZ*, Jg. 2001, Nr. 277, S. 29.
- KOLLER, Ingo; ROTH, Wulf-Henning; MORCK, Winfried [HGB] (1996): *Handelsgesetzbuch*. München: Beck.
[zitiert: BEARBEITER [HGB] (1996), §, Rz.].
- KOLLER, Ingo; ROTH, Wulf-Henning; MORCK, Winfried [HGB] (1999): *Handelsgesetzbuch*. 2. Aufl. München: Beck.
[zitiert: BEARBEITER [HGB] (1999), §, Rz.].
- Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts*. Erster Band, bearbeitet von Hans Würdinger. Berlin: de Gruyter 1953.
[zitiert: WÜRDINGER [RGR Komm HGB] (1953), §, Anm.]
- KÖNIG, Dominik von [Träger] (2001): Stiftungen als Träger von Kultureinrichtungen. *Deutscher Kulturrat aktuell*. November 2001, S. 13-15.
- KOPPENHÖFER, Jörg [Bewertung] (1998): Die Bewertung von Grundvermögen in gemeinnützigen Stiftungen. *Stiftung & Sponsoring*, Jg. 1, Nr. 2, S. 28-29.
- KOSS, Claus [Geld-Bewegungen] (2001): Geld-Bewegungen. Die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung für Stiftungen. *DS*, Jg. 2001, Nr. 2/2001, S. 51-52.
- KÖTTER, Hans-Wilhelm [HGB] (1971): *Heymann-Kötter. Handelsgesetzbuch mit Erläuterungen*. 4. Aufl. Berlin, New York: de Gruyter.
- KRAUB, Annemarie [Stiftungen] (2002): Stiftungen in Weiden. *Oberpfälzer Heimat*. 46. Band (2002), S. 111-116.
- KRÖMER, Eckart [Recht] (2000): Geltendes Recht ist sinnvoll. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 52-53.
- KRONKE, Herbert [Stiftungstypus] (1988): *Stiftungstypus und Unternehmensstiftung: eine rechtsvergleichende Untersuchung*. Tübingen (zugleich: *Habilitationsschrift* Universität Trier 1986).
- KUNZE, Otto [Diskussion] (1964): Diskussionsbeitrag. *Verhandlungen des 44. DJT*, op. cit., S. G50-G52.
- KUSTERER, Stefan; KIRNBERGER, Christian; FLEISCHMANN, Bernhard [Jahresabschluss] (2000): Der Jahresabschluss der GmbH & Co KG nach dem

- Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinien-Gesetz. *DStR*, Jg. 38, Nr. 14 (7. April 2000), S. 606-612.
- LANGENBECK, Jochen [Rechnungswesen] (1990): Das Rechnungswesen der Vereine. *BBK*, F. 4, S. 1427-1434 (= Nr. 17 v. 3. September 1990).
- LEFFSON, Ulrich [GoB] (1987): *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*. 7. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag.
- LITTLETON, A. C.; YAMEY, B. S. [Studies] (1956): *Studies, Studies in the History of Accounting*, op. cit., S. I-X.
- LÖTTGEN, Dagmar [Stiftungen] (2000): Stiftungen im Internet. Eine Bestandsaufnahme. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 13-14.
- MARQUARD, Josef; HAUCK, Ulrich [Rele] (1998): Rechnungslegung. Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen. *Die Roten Seiten zum Magazin Stiftung & Sponsoring*. Beilage zu: *Stiftung & Sponsoring* Jg. 1998, Nr. 1 (Januar 1998).
- MECKING, Christoph [1] (2000): Seite 1. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 1.
- MECKING, Christoph [1] (2001): Seite 1. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 1.
- MECKING, Christoph [Kommune] (2001): Stiftungsaktive Kommune als Ziel. Erste Herbsttagung des Arbeitskreises Deutscher Stiftungen „Kommunales“. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 13-14.
- MECKING, Christoph [Modernisierung] (2001): Modernisierung des Stiftungsrechts – eine Chance für die Kultur. *Deutscher Kulturrat aktuell*, November 2001, S. 10-12.
- MECKING, Christoph [Vorhaben] (2001): 4 222 Stiftungen geglückt, 735 Vorhaben gescheitert. Weitere Schlussfolgerungen aus dem Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 80-81.
- MESTMÄCKER, Ernst Joachim [Referat] (1964): Referat [am 14. September 1962 vor der Arbeitsgemeinschaft des 44. Deutschen Juristentages]. *Verhandlungen des 44. DJT*, op. cit., S. G3-G30.
- MEYER, Christian [Ev] (1994): Die Vermögensverwaltung und das Stiftungsrecht im Bereich der evangelischen Kirchen. *HdbStKirchR*, S. 907-946.
- MÖSBAUER, Heinz [Beginn] (1997): Beginn, Ende und Übergang der steuerlichen Buchführungspflichten. *DStZ*, Jg. 1985, Nr. 7 (1. April 1997), S. 201-207.
- MOHREN, L. [Vermögenserhaltung] (1968): Vermögenserhaltung und finanzielle Dispositionen von Stiftungen. *DtStiftWesen 1948 – 1966*, S. 261-270.
- MÜHLHÄUSER, Kurt [Publizität] (1970): Publizität bei Stiftungen. *Diss. iur.* München.
- MÜLLER-JENTSCH, Ekkehard [Handelsregister] (2001): Handelsregister digitalisiert. *Süddeutsche Zeitung*, Jg. 2001, Nr. 294 (21. Dezember 2001), S. 44.
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, herausgegeben von Kurt Rebmann, Roland Rixecker, Jürgen Sacker. 3. Aufl. München: Beck 1993. [zitiert: BEARBEITER [MüKo] (1993), §, Rz.]
- MYBEN, Michael [Spenden] (2000): Abzug von Spenden bei der Einkommensteuer. *nwb* F. 3, S. 10979 – 10996 (= Nr. 10 v. 6. März 2000, S. 849 - 866).
- NEUHOFF, Klaus [UKap] (1964): Die Bereitstellung von Unternehmenskapital für Stiftungen. *Diss. rer. pol.* Köln.
- NIDA-RÜMELIN, Julian [Reform] (2001): Reform des Stiftungsprivatrechts. Kulturpolitische Bewertung des Berichts der Bund-Länder-Arbeitsgruppe. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 78-80.
- Oberfinanzdirektion Nürnberg* [Merkblatt] (2000): Merkblatt zur Reform des steuerlichen Spendenrechts. Stand: Juni 2000. Aus dem Internet: www.steuerformulare.de am 14. April 2001. [zitiert: OFD Nürnberg [Merkblatt] (2000), Tz.]

- ORTH, Manfred [Vermögensausstattung] (1998): Die Vermögensausstattung in- und ausländischer Stiftungen aus steuerrechtlicher Sicht.. *Stiftungen in Deutschland und Europa*, op. cit., S. 319-345.
- Palandt. *Bürgerliches Gesetzbuch*, bearbeitet von Peter Bassenge, Gerd Brudermüller, Uwe Diederichsen, Wolfgang Edenhofer, Helmut Heinrichs, Andreas Heldrich, Hans Putzo, Hartwig Sprau, Heinz Thomas, Walter Weidenhaff. 60., Neubearb. Aufl. München: Beck 2001.
[zitiert: BEARBEITER [Palandt] (2001), §, Rz.]
- PAVEL, Uwe [Stiftung] (1967): *Eignet sich die Stiftung für den Betrieb erwerbswirtschaftlicher Unternehmen?* Bad Homburg v.d.Höhe, Berlin, Zürich: Gehlen.
- PFEIFER, Marten [Bereinigung] (2000): Bereinigung der Rechtszersplitterung. Rechnungslegung von Stiftungen aus der Sicht der Stiftungsaufsicht. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 58-59.
- PLEIMES, Dieter [Irrwege] (1954): *Irrwege der Dogmatik im Stiftungsrecht*. Münster, Köln: Böhlau.
- PLEIMES, Dieter [StiftR] (1938): *Weltliches Stiftungsrecht. Geschichte der Rechtsformen*. Weimar: Herm. Böhlau Nachf.
- POHLEY, Hanns G. [StiftG Bay] (1996): *StiftG Bayern. Kommentar zum Bayerischen Stiftungsgesetz*. 2. Aufl. Essen: Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft.
- RAWERT, Peter; SCHIFFER, K. Jan; MECKING, Christoph [Diskussion] (1999): Die unternehmensverbundene Stiftung: Zwischen Missbrauch und Wohltat. Die unternehmensverbundene Stiftung in der Diskussion. *DS*, Jg. 1999, Nr. 3/99, S. 45 - 49.
- Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen. Grundlagen der US-GAAP und SEC-Vorschriften*, herausgegeben von KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft. 2. überarb. u. erw. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag 1999.
[zitiert als KPMG [US-GAAP] (1999)]
- Rechtswörterbuch*, begründet von Dr. Carl Creifelds, herausgegeben von Hans Kauffmann, 13., Neubearb. Aufl. München: Beck 1996.
[zitiert als: Creifelds [Rwb] (1996), S.]
- REUBER, Hans-Georg [Vereine] (1996ff.): *Die Besteuerung der Vereine*, Loseblatt. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- REUTER, Dieter [Stiftung] (1998): Die unselbständige Stiftung. *Stiftungen in Deutschland und Europa*, op. cit., S. 203-228.
- RICHTER, Andreas [Stiftungen] (2001): *Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation: Überlegungen zur Reform des Deutschen Stiftungsrechts auf Grundlage einer historisch-rechtsvergleichenden Untersuchung der Entstehung des modernen deutschen und amerikanischen Stiftungsmodells*. Berlin: Duncker & Humblot (zugleich: Universität Regensburg: Diss. jur. 2000).
- RICHTER, Andreas [Charity] (1998): German and American Law of Charity in the Early 19th Century. *Itinera Fidei*, op. cit., S. 427-467.
- RÖMER, Matthias [GmbH] (1998): Die Eignung der GmbH als Rechtsform des Stiftungszwecke – eine Untersuchung anhand der unternehmensverbundenen gemeinnützigen Stiftungs-GmbH. *Diss. iur. Gießen*.
- RÖSNER, Gerhard [StiftG] (1967): *Hessisches Stiftungsgesetz*. Wiesbaden: Dt. Gemeindeverlag.
- RÖTHEL, Hans Robert [Impuls] (2001): Impuls für den Altruismus. Zur Novellierung des Bayerischen Stiftungsgesetzes. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 82-84.
- SAENGER, Ingo [Privatautonomie] (2001): Privatautonomie und Stifterfreiheit. *Gesprächskreis Stiftungsprivatrecht*, op. cit., S. 17 - 49.

- SANDBERG, Berit [IAS] (1999): Die IAS - Vorbild für die Rechnungslegung der Stiftung. *ZögU*, Jg. 22, Nr. 2, S. 199-211.
- SANDBERG, Berit [Mittel] (2000): Das Handelsrecht als Mittel zum Zweck? Einwände gegen eine Rechnungslegung nach dem HGB. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 61-62.
- SANDBERG, Berit [Überlegungen] (2000): Rechnungslegung von Stiftungen - Überlegungen zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften. *ZHR*, Jg. 164, Nr. 2, S. 155-175.
- SCHEFFERL, Eberhard [KapCoRiLiG] (2000): Neue Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung nach dem Kapitalgesellschaften & Co.-Richtlinien-Gesetz. *DStR*, Jg. 38, Nr. 12 (24. März 2000), S. 529-532.
- SCHERRER, Gerhard [KonzRele] (1994): Konzernrechnungslegung. München: Vahlen.
- SCHIEHMANN, Gottfried [Sicht] (1992): *Spenden- und Stiftungswesen in rechtshistorischer Sicht. Festvortrag aus Anlaß des 75-jährigen Jubiläums des Universitätsbundes und der Sitzung des Beirates am 12. Mai 1992*. Erlangen, Nürnberg: Friedrich-Alexander Universität Erlangen-Nürnberg.
- SCHMIDT, Karsten [HdlsR] (1999): *Handelsrecht*. 5., neubearb. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München: Heymann.
- SCHMIDT, Reinhard; TERBERGER, Eva [Grundzüge] (1996): *Grundzüge der Investitions- und Finanzierungstheorie*. 3., vollst. neu bearb. u. wes. erw. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
- SCHMIDTKE, Frank [Unternehmen] (2001): Sozialstiftungen als Unternehmen – ein Widerspruch? Die 11. Tagung des Arbeitskreises „Soziales“ in Berlin. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 1.
- SCHNEIDER, Dieter [ABWL] (1985): *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 2., überarb. u. erw. Aufl. der „Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie“. München, Wien: Oldenbourg.
- SCHOPPE, Siegfried G.; GRAF WASS VON CZEGE, Andreas; MÜNCHOW, Malte-Maria; STEIN, Ingo; ZIMMER, Klaus; WILLIAMSON, Oliver E. [Theorie] (1995): *Moderne Theorie der Unternehmung*. München: Oldenbourg.
- SCHULTE, Martin [Staat] (1989): *Staat und Stiftung. Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des Stiftungsrechts und der Stiftungsaufsicht*. Heidelberg: Müller.
- SCHULZE, Reiner [StiftR] (1990): Stiftungsrecht. *HRG*, Band 4, op. cit., Sp. 1980-1990.
- SEGBRECHT, Helmut [4 III] (1999): Überschufrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. *BBK*, F. 8, S. 3045-3100 (= Nr. 19 v. 1. Oktober 1999, Nr. 21 v. 5. November 1999, Nr. 22 v. 19. November 1999 und Nr. 24 v. 17. Dezember 1999).
- SEGBRECHT, Helmut [EÜR] (2000): *Die Einnahmen-Überschufrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG*, 10. Aufl. Herne, Berlin: nwb.
- Soergel. Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen*, herausgegeben von Wolfgang Siebert. 12. Aufl. Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1987.
[zitiert: BEARBEITER [Soergel] (1993), §, Rz.]
- SORG, Martin [FamStift] (1984): *Die Familienstiftung. Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis*. Baden-Baden: Nomos.
- SPIEGEL, Harald [Alle] (2000): Alle unter einen Hut? Zur Rechnungslegung von Stiftungen. *DS*, Jg. 2000, Nr. 2/2000, S. 43-44.
- Stiftungen in Deutschland und Europa*, herausgegeben von Axel Frhr. von Campenhausen, Herbert Kronke, Olaf Werner im Auftrag des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen aus Anlaß seines 50jährigen Bestehens. Düsseldorf: IDW-Verlag 1998.

- Stiftungsrecht in Europa. Stiftungsrecht und Stiftungsrechtsreform in Deutschland, den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Schweiz, Liechtenstein und den USA*, herausgegeben von Klaus J. Hopt und Dieter Reuter. Köln: Carl Heymann 2001. [zitiert: *StiftR EU* (2001)]
- Stiftungsreferenten der Länder* [Erfahrungsbericht] (1999): Arbeitskreis I „Staatsrecht und Verwaltung“. Erfahrungsbericht zum Vollzug des bisherigen Stiftungsrechts (Genehmigung und Aufsicht) und Stellungnahme zu Reformüberlegungen. Bonn: 12. Oktober 1999. *Typoskript*, abgedruckt in: *Expertenkommission*, op. cit., Anlage D.
- Studies in the History of Accounting*, herausgegeben von A. C. Littleton und B. S. Yamey. London: Sweet & Maxwell 1956.
- Theologische Realenzyklopädie*, in Gemeinschaft mit Horst Robert Balz, Richard P. C. Hanson, Sven S. Hartman, Richard Heutschke, Wolfgang Müller-Lauter, Carl Heinz Ratschow, Knut Schäferdiek, Martin Schmidt, Hennig Schröer, Clemens Thoma und Gustaf Wingren herausgegeben von Gerhard Krause und Gerhard Müller. Berlin, New York: de Gruyter 1977ff. [zitiert als: *TRE*, Band und Seiten; als Jahr der Veröffentlichung der einzelnen Beiträge wird das Jahr genannt, in dem der betreffende Band komplett erschienen war]
- THIEL, Jochen [Spendenrecht] (2000): Die Neuordnung des Spendenrechts. *DB*, Jg. 53, Nr. 8 (25. Februar 2000), S. 392-396.
- TIEDCHEN, Susanne [VGG] (1991): *Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht*. Köln: O. Schmidt.
- TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm [AO] (1996ff): *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*. Loseblatt. Köln: O. Schmidt. [zitiert: BEARBEITER [TK] (1996), §, Rz.]
- Verhandlungen des vierundvierzigsten Deutschen Juristentages: Hannover 1962*, herausgegeben von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages. Band II: Sitzungsberichte. Tübingen: Mohr (Paul Siebeck) 1964 [zitiert: *Verhandlungen des 44. DJT*].
- VERSTL, Jörg [Stiftung] (1997): Das Rechtsinstitut „Stiftung“ – Allheilmittel für die Unternehmensnachfolgeregelung? *DStR*, Jg. 35, Nr. 17 (25. April 1997), S. 674-679.
- VOLL, Otto; STÖRLE, Johann [BayStiftG] (1979): *Bayerisches Stiftungsgesetz*. 2. Aufl. München: Boorberg.
- VOLL, Otto; STÖRLE, Johann [BayStiftG] (1998): *Bayerisches Stiftungsgesetz*. 3. Aufl. Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden: Boorberg.
- WACHTER, Thomas [Stiftungen] (2001): *Stiftungen. Zivil- und Steuerrecht in der Praxis*. Köln: Otto Schmidt.
- WALTER, Oskar; GOLPAYEGANI, Isabel Nazari [Rele] (2000): Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts. *DStR*, Jg. 38, Nr. 16 (21. April 2000), S. 701-708.
- WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. [Theory] (1986): *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- WEBER-GRELLET, Heinrich [Reform] (1998): Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts. *DStR*, Jg. 35, Nr. 35 (28. August 1998), S. 1343-1349.
- WEITZ, Barbara [Dessau] (2001): Stiftungen in Dessau. Chronik sucht nach einem Stück verloren gegangener Regionalkultur. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 116-117.
- WENZEL, Dieter [Stiftungen] (1993): *Örtliche Stiftungen in Nordrhein-Westfalen*, Essen: Stiftungszentrum.

- WINKLER, Angelo [Stiftungsrecht] (2001): Stiftungsrecht in den östlichen Ländern. In Wittenberg fand die 10. Fortbildungsveranstaltung für Mitarbeiter aus Stiftungsbehörden statt. *DS*, Jg. 2001, Nr. 3/2001, S. 23-24.
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1996. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band I*, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 10. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag 1996. [zitiert: WPH I (1996), Tz.].
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1998. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band I*, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 10. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag 1998. [zitiert: WPH I (1998), Tz.].
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1998. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band II*, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 11. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag 1998. [zitiert: WPH II (1998), Tz.].
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000. Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band I*, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 12. Aufl. Düsseldorf: IDW-Verlag 2000. [zitiert: WPH I (2000), Tz.].
- WÖHE, Günter [Entwicklung] (1999): Die Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften der Kapitalgesellschaften im 20. Jahrhundert. *Int. Grds.*, op. cit., S. 65-90.
- WYSOCKI, Klaus von [MPT] (1992): Prüfungstheorie, messtheoretischer Ansatz, *HWRev*, op. cit., Sp. 1545-1557.
- YAMEY, B. S. [Introduction] (1956): Introduction. *Studies in the History of Accounting*, op. cit., S.1-10.
- ZIMMER, Annette [Staatsentlastung] (2000): Staatsentlastung durch Vereine und Verbände. *Expertenkommission*, C-146 bis C-166.
- ZIMMERMANN, Reimar [EÜR] (1995): Die Einnahme-Überschuß-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. *nwb F.* 17, S. 1379 – 1390 (= Nr. 39 v. 25. September 1995).
- ZOPPINI, Andrea [Überdenken] (1998): Vier Thesen für ein Überdenken der Regelungen des Stiftungsrechts. *Stiftungen in Deutschland und Europa*, op. cit., S. 403-417.

Lebenslauf

Am 25. Mai 1967 wurde ich in Neustadt a. d. Waldnaab geboren. Nach der Grundschule in Weiden i.d.OPf. besuchte ich von September 1977 bis Juni 1986 das humanistische Augustinus-Gymnasium dort.

Unmittelbar nach der Gymnasialzeit leistete ich Grundwehrdienst im Brigadestab der Panzergrenadierbrigade 10 in Weiden.

Im September 1987 begann ich ein Volontariat beim Coburger Tageblatt, das ich als Redakteur an Tageszeitungen im August 1989 beendete.

Zum Wintersemester 1989/1990 nahm ich das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Regensburg auf. Das Grundstudium schloss ich mit der Gesamtnote „gut“ im September 1991 ab.

Im Rahmen des damals neuen Programms „European Master of Business Sciences“ (EMBS) absolvierte ich ein Studienjahr an der University of Birmingham, England/Vereinigtes Königreich. Neben dem Abschluss der speziellen Betriebswirtschaftslehre „Investition, Finanzierung, Banken“ schrieb ich an der englischen Universität meine Diplomarbeit. In der rechtsvergleichenden Studie „The Implementation of the Fourth Council Directive in the United Kingdom with Regard to the Contents and Valuation Methods in Financial Statements“ (EMBS Thesis, Birmingham/Regensburg 1992) untersuchte ich die Ansatz- und Bewertungsvorschriften im deutschen und englischen Bilanzrecht.

Nach dem Auslandsstudium setzte ich mein wirtschaftswissenschaftliches Studium im Hauptstudium in Regensburg fort. Meine speziellen Betriebswirtschaftslehren waren Revisions- und Treuhandwesen, Privatrecht für Wirtschaftswissenschaftler im Fortgeschrittenenstudium, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftspolitik. Parallel zum Studium der Betriebswirtschaftslehre studierte ich Rechtswissenschaft an der Juristischen Fakultät der Universität Regensburg.

Das Studium der Betriebswirtschaftslehre schloss ich im Juni 1995 mit dem Prädikat in den Prüfungsfächern Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftspolitik, Revisions- und Treuhandwesen, Privatrecht und dem an der University of Birmingham abgelegten Fach Investition, Finanzierung, Banken ab. Am 12. Juni 1995 verlieh die Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Regensburg mir den akademischen Grad Diplom-Kaufmann Univ. Mit Urkunde vom 10. Juli 1995 bescheinigte das Konsortium europäischer Universitäten die erfolgreiche Teilnahme („with merit“) am Programm „European Master of Business Sciences“.

Seit 1995 bin ich als Assistent in der Wirtschaftsprüfung, seit März 2000 auch als Steuerberater tätig. Seit 2. April 2002 arbeite ich in eigener Kanzlei. Neben steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen habe ich insbesondere bilanzrechtliche Themen in Veröffentlichungen und Vorträgen bearbeitet. Für den Deutschen Bundestag war ich als Sachverständiger für die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen im Rahmen der Neuregelung des Stiftungszivilrechts tätig. Beim Arbeitskreis „Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) war ich Mitarbeiter.